

**Bestandteile der Herstellungskosten im Anlage- und
Vorratsvermögen der Handels- und Steuerbilanzen
von Aktiengesellschaften**

D i s s e r t a t i o n

zur Erlangung des Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft
des Wirtschaftswissenschaftlichen Fachbereichs
der Justus-Liebig-Universität in Gießen

vorgelegt von

Everhard Disselkamp
aus Düsseldorf

Gießen 1974

Digitized by the Internet Archive
in 2026

**Bestandteile der Herstellungskosten im Anlage- und
Vorratsvermögen der Handels- und Steuerbilanzen
von Aktiengesellschaften**

D i s s e r t a t i o n

zur Erlangung des Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft
des Wirtschaftswissenschaftlichen Fachbereichs
der Justus-Liebig-Universität in Gießen



vorgelegt von

Everhard Disselkamp
aus Düsseldorf

Gießen 1974



Bestandteile der Herstellungskosten im Anlage- und
Vorratsvermögen der Handels- und Steuerbilanzen
von Aktiengesellschaften

D i s s e r t a t i o n

zur Erlangung des Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft
des Wirtschaftswissenschaftlichen Fachbereichs
der Justus Liebig-Universität in Gießen

vorgelegt von

Everhard Disselkamp

aus Düsseldorf

Gießen 1974

Erstgutachter:

Professor Dr. Dietger Hahn

Weitgutachter:

Professor Dr. Knut Bleicher

Tag der mündlichen Prüfung:

23. Oktober 1974

Bestandteile der Herstellungskosten im Anlage- und Vorratsver-
 =====
 mögen der Handels- und Steuerbilanzen von Aktiengesellschaften
 =====

	Seite
Einführung	1
1 Grundlegung	4
11 Wesen und Zweck der Handelsbilanz und der Steuerbilanz	4
111 Wesen und Zweck der Handelsbilanz	4
111 1 Die Handelsbilanz als Informationsinstrument für Unternehmensführung, Kapitalgeber und Öffentlich- keit	4
111 2 Bedeutung der aktienrechtlichen Gliederungs- und Bewertungsvorschriften	3
112 Wesen und Zweck der Steuerbilanz	10
112 1 Die Steuerbilanz als Informationsinstrument für Unternehmensführung und Fiskus	10
112 2 Bedeutung der besonderen Bewertungsvorschriften des Steuerrechts	11
12 Grundsätzliches zur Bedeutung der Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz	13
121 Abgrenzung des Bewertungsmaßstabes "Herstellungskosten" von anderen Bewertungsmaßstäben für Anlagen- und Vor- ratsgüter	13
122 Zweck der Aktivierung selbsterstellter Anlagen- und Vorratsgüter mit Herstellkosten	20
123 Bedeutung der oberen und unteren Grenze der Her- stellungskosten	27
2 Rechtliche und kostenrechnerische Grundlagen für die Ermitt- lung der bilanziellen Herstellungskosten	31
21 Rechtliche Grundlagen für die Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten	31

211 Aktienrechtliche Vorschriften	31
211 1 Historische Entwicklung	31
211 2 Geltende Rechtslage	35
212 Steuerliche Vorschriften und Verwaltungsanordnungen	42
212 1 Historische Entwicklung	42
212 2 Geltende Rechtslage	45
212 3 Verhältnis der steuerlichen zu den aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften	48
213 Einfluß der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung auf den bilanziellen Herstellungskostenbegriff	52
213 1 Prinzip vorsichtiger Bewertung	54
213 2 Prinzip der Bewertungskontinuität	57
213 3 Stichtagsprinzip	60
213 4 Prinzip der Einzelbewertung	60
22 Herstellkosten im Rahmen der Kostenrechnung als Grundlage für die Ableitung aktienrechtlicher und steuerlicher Herstellkosten	62
221 Grundsätzliches zur Ableitung der Herstellkosten im Rahmen der Kostenrechnung	62
221 1 Grundsätzliches zum Begriff der Herstellkosten im Rahmen der Kostenrechnung	62
221 2 Erfassung und Zurechnung der Kosten	65
221 3 Ableitung der Herstellkosten bei unterschiedlichen Fertigungstypen	74
222 Grundsätzliches zum Verhältnis der Herstellkosten im Rahmen der Kostenrechnung zu den bilanziellen Herstellungskosten	82

2221 Eignung der Kostenrechnungssysteme für die Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten	82
2222 Grundsätzliches zum Umfang der Her- stellungskosten in der Kostenrechnung und der bilanziellen Herstellungskosten	91
223 Interpretation des Kostenverursachungsprinzips und Behandlung der Fixkosten bei der Herstel- lungskostenermittlung	104
2231 Entwicklung der Vollkostenrechnungen	105
2232 Entwicklung der Teilkostenrechnungen	108
2233 Grundsätzliche Problematik der Behandlung von Fixkosten bei der Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten	114
22331 Ermittlung der bilanziellen Herstel- lungskosten mit Berücksichtigung von Fixkosten	115
223311 Stellungnahmen in der Literatur	115
223312 Behandlung der Fixkosten bei Unterbeschäftigung und bei Überbeschäftigung	118
22332 Ermittlung der bilanziellen Herstel- lungskosten ohne Berücksichtigung von Fixkosten	123
22333 Stellungnahme	126
223331 Grundsätzliches zur Bedeutung des Verursachungsbegriffs	126
223332 Interpretation des Verursachungs- begriffs zur Ermittlung der bi- lanziellen Herstellungskosten im Rahmen der allgemeinen aktien- rechtlichen und steuerlichen Bewertungsvorschriften	129
223333 Behandlung der Fixkosten bei Unterbeschäftigung und bei Überbeschäftigung	136
23 Zusammenfassende Feststellungen	142

	Seite
3 Einzelfragen bei der Ermittlung der Bestandteile der bilanziellen Herstellungskosten	145
31 Grundsätzliches zur Frage der einzubeziehenden Kostenarten	145
311 Übersicht über die Kostenarten	145
312 Arbeitskosten	145
3121 Arbeitslohn	145
3122 Gesetzliche und freiwillige soziale Aufwendungen	149
3123 Aufwendungen für Altersversorgung, Lohnfortzahlung und Ergebnisbeteiligung	154
313 Materialkosten	159
3131 Bewertung des Einsatzmaterials	159
Exkurs: Zum Inhalt der Anschaffungskosten	163
3132 Einsatznebenkosten	168
3133 Abfälle und Ausschuß	168
314 Kapitalkosten	169
3141 Zinsen	169
3142 Abschreibungen	170
3143 Wagnisse	175
315 Fremdleistungskosten	177
316 Kosten der menschlichen Gesellschaft (Steuern)	180
3161 Verursachungszusammenhang zwischen Steuern und Leistungserstellung	180
3162 Vermögensabhängige Steuern	182
3163 Ergebnisabhängige Steuern	186
3164 Sonstige Steuern	188
3165 Zulagen	194

	Seite
32 Spezielle Probleme bei der Einbeziehung einzelner (Gemein-)Kostenarten spezifischer Kostenstellen bzw. Kostenbereiche in die bilanziellen Herstellungskosten	195
321 Ableitung der relevanten Gemeinkostenbereiche	195
322 Fertigungsbereich	198
323 Lagerung und Transport	211
324 Forschungs- und Entwicklungsbereich	215
325 Verwaltungsbereich	219
4 Technik der Ermittlung der Herstellungskosten bzw. Herstellungskostenbestandteile	224
41 Anforderungen an die Herstellungskostenermittlung auf der Basis der Rechtsnormen und der herausgestellten Grundsätze	224
42 Ableitung aus der Kostenrechnung	225
421 Differenzierte Ableitung	225
422 Pauschale Berücksichtigung der nicht aktivierungspflichtigen Kosten	229
43 Bestimmung des Ermittlungszeitraumes	230
431 Aktienrechtliche Termine und das organisatorische Problem	230
432 Bedeutung des Ermittlungszeitraumes	230
433 Kriterien für die Auswahl des Ermittlungszeitraumes	232
5 Ausblick	235
Abkürzungsverzeichnis	240
Zeitschriften - Abkürzungsverzeichnis	242
Literaturverzeichnis	243
Anlagenverzeichnis	270

Einführung

Die Institute der Wirtschaftsprüfer von England, Irland, Schottland, Kanada und USA haben Ende 1966 eine internationale Studiengruppe gebildet mit dem Ziel, die Bilanzierungspraxis in den beteiligten Ländern zu untersuchen. Als erstes Untersuchungsobjekt wurde von der Studiengruppe das Vorratsvermögen gewählt. Ihre Entscheidung, zuerst die Bilanzierung des Vorratsvermögens zu überprüfen, begründet die Studiengruppe recht eindrucksvoll mit dem Hinweis auf das Verhältnis von Gewinn zum Vorratsvermögen: Ein Fehler bei der Vorratsbewertung von $\pm 5\%$ wirkt sich auf den Gewinn vor Steuern zweier Jahre um $\pm 12,5\%$ aus. ¹⁾

In der Bundesrepublik Deutschland bestehen ähnliche Verhältnisse. Nach Feststellungen des Statistischen Bundesamtes machten die bilanzierten Vorräte der Aktiengesellschaften des verarbeitenden Gewerbes (ohne Baugewerbe) beispielsweise in den Jahren 1967 bis 1970 ungefähr das Sechsfache des Jahresüberschusses aus. ²⁾ Ein Fehler in der Vorratsbewertung wirkt sich auf den

-
- 1) Vgl. Niehus, R.-J., Accounting and auditing approaches to inventories in three nations, Wpg. 1968, S. 305 ff. Der Untersuchung liegen insgesamt 12.916 Abschlüsse der Jahre 1964/66 in England, Irland, Schottland, Kanada und USA zugrunde.
- 2) Nach den Erhebungen des Statistischen Bundesamtes wiesen die Jahresabschlüsse verschiedener Aktiengesellschaften des verarbeitenden Gewerbes (ohne Baugewerbe) in den Jahren 1967 bis 1970 aus:

	Vorräte	Jahresüberschuß	Vorräte als Vielfaches des Jahresüberschusses
	-in Mio DM-	-in Mio DM-	
1967	24.332,7	3.710,6	6,56
1968	25.631,3	4.613,5	5,56
1969	29.518,3	5.131,1	5,75
1970	35.556,5	5.279,4	6,73
insgesamt:	115.038,8	18.734,6	6,14

Vgl. Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1971, Herausgeber: Statistisches Bundesamt, Stuttgart und Mainz 1971, S.174 ff. und Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1973, Stuttgart und Mainz 1973, S.210 ff.

Jahresabschluß des laufenden Geschäftsjahres und - aufgrund des Bilanzenzusammenhangs - des folgenden Geschäftsjahres entsprechend aus. So verändert ein Bewertungsfehler von etwa 1 % den Jahresüberschuß zweier Geschäftsjahre um 6 %.

Bei diesem Effekt ist es verständlich, wenn der Bewertung des Vorratsvermögens besondere Aufmerksamkeit gewidmet wird. Dies kommt auch in den Vorschriften des Aktiengesetzes vom 6. September 1965 ¹⁾ zum Ausdruck, aufgrund dessen die Rechenschaftslegung im Rahmen der Jahresabschlüsse der Aktiengesellschaften verbessert werden soll. ²⁾ Entsprechend dieser Zielsetzung wurde die Bewertungskonzeption des Aktienrechts geändert und vorgeschrieben, mit welchem Wertansatz Güter der Aktiengesellschaften zu bilanzieren sind. Die Abkehr von den bis zur Aktienrechtsreform geltenden Höchstwertvorschriften erfordert eingehende Untersuchungen, um den Inhalt der Vorschriften des AktG voll auszuloten. Es geht insbesondere darum, bei der Bewertung des Umlaufvermögens und der selbsterstellten Anlagen den Herstellungskostenbegriff zu bestimmen und den gesetzlich zulässigen Bewertungsspielraum aufzuzeigen.

1) BGBl. 1965, I, S.1089. Das Aktiengesetz wird in dieser Arbeit mit der Abkürzung AktG angeführt.

2) Vgl. Kropff, B., Aktiengesetz, Düsseldorf 1965, S.239.

Mit dieser Arbeit soll der Versuch unternommen werden, einen Beitrag zum Problemkreis der Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten für die Bewertung der Vorratsgüter und der selbsterstellten Anlagegüter im Rahmen des Jahresabschlusses der Aktiengesellschaften zu leisten. Ausgehend von grundsätzlichen Überlegungen zur Bedeutung der Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz sowie der Erörterung der rechtlichen und kostenrechnerischen Grundlagen der Herstellungskostenermittlung liegt das Schwergewicht der Untersuchung in der Behandlung der Probleme, die sich bei der Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten aus dem Zahlenwerk der Kostenrechnung in der Praxis ergeben.

1 Grundlegung

11 Wesen und Zweck der Handelsbilanz und der Steuerbilanz

111 Wesen und Zweck der Handelsbilanz

1111 Die Handelsbilanz als Informationsinstrument für Unternehmungs- führung, Kapitalgeber und Öffentlichkeit

Die Bilanz ist eine Gegenüberstellung des in Geld umgerechneten Vermögens einer Unternehmung einerseits und ihrer Schulden sowie ihres Eigenkapitals, das sich als Saldo von Vermögen und Schulden ergibt, andererseits. Die Aufgaben und damit die Arten der Bilanz sind vielfältig und werden durch die Anlässe der Bilanzaufstellung sowie durch die mit der Bilanzaufstellung verfolgten Ziele bestimmt. 1) Die Bewertung des Vermögens und der Schulden wird primär durch den jeweiligen Zweck der Bilanzaufstellung bestimmt. 2)

Die hier interessierende Handelsbilanz bildet zusammen mit der Gewinn- und Verlustrechnung den Jahresabschluß. Der Jahresabschluß für Aktiengesellschaften ist jährlich von dem Vorstand aufzustellen und grundsätzlich nach Feststellung durch den Aufsichtsrat der Hauptversammlung vorzulegen. 3) Durch den Jahresabschluß sollen Vorstand und Aufsichtsrat, die zumindest bei Publikumsgesellschaften fremdes Vermögen verwalten, gegenüber den wirtschaftlichen Eigentümern, den Aktionären, Rechenschaft ablegen. 4) Entsprechend dieser Zielsetzung muß der Jahresabschluß einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft geben (§ 149 AktG). Ergänzt wird der aktienrechtliche Jahresabschluß durch den Geschäftsbericht, der auch Angaben

1) Vgl. Heinen, E., Handelsbilanzen, 6. Aufl., Wiesbaden 1972, S.16 ff. Wöhe, G., Bilanzierung und Bilanzpolitik, Betriebswirtschaftlich - handelsrechtlich - steuerlich, München 1971, S.27 ff.

2) Vgl. im einzelnen Kühnau, M., Bilanz, allgemein, in Kosiol, E., Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, Sp. 173 ff.; ferner Kühnau, M., Sonderbilanzen, in Kosiol, E., Handwörterbuch des Rechnungswesens, a.a.O., Sp. 1571.

3) Vgl. §§ 148, 172, 175 AktG. In besonderen Fällen kann auch die Hauptversammlung den Jahresabschluß feststellen (vgl. z.B. § 173 AktG).

4) Vgl. Kropff, B., Aktiengesetz, a.a.O., S.216.

über Bewertungsmethoden enthalten muß, um den geforderten sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage zu gewährleisten (§ 160 AktG). Während das AktG 1937 ¹⁾ noch die Stärkung des Unternehmens als wichtigen Zweck verfolgt, zeichnet sich das AktG 1965 "durch eine Reihe sich zum Teil gegenseitig störender Zwecksetzungen verschiedener Interessenkreise" ²⁾ aus. Zu den verschiedenen Interessenkreisen gehören vornehmlich Unternehmen, Aktionäre, Belegschaft und Öffentlichkeit. Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses sind daher diese Interessengruppen zu berücksichtigen. Der Unternehmensführung dient der Jahresabschluß, insbesondere der vorläufige Jahresabschluß, als Grundlage unternehmerischer Entscheidungen und - als Ergänzung der Kontrolle des Ergebnisses von Teilbereichen der Unternehmung - der umfassenden Kontrolle der Betriebsgebarung der Gesamtunternehmung. ³⁾ Der vorläufige Jahresabschluß bildet darüber hinaus die Basis für bilanzpolitische Überlegungen zur Erstellung des externen Jahresabschlusses. ⁴⁾ Das Interesse der Belegschaft an Informationen über den Geschäftsverlauf besteht zum einen darin, über die Sicherheit der Arbeitsplätze unterrichtet zu sein, zum anderen ist die Kenntnis des Jahresabschlusses von Bedeutung, wenn der Belegschaft ergebnisabhängige Zahlungen zugesagt sind.

Die Informationen über den Geschäftsverlauf muß die Unternehmung teilweise auf Grund gesetzlicher Verpflichtung erteilen. ⁵⁾

-
- 1) Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien vom 30. Januar 1937 (RGBI. 1937 I, S. 107). In dieser Arbeit wird das Gesetz mit der Abkürzung AktG 1937 angeführt.
 - 2) Feuerbaum, E., Der Bilanzzweck in der Bilanztheorie, Wpg. 1970, S. 426 ff. (S. 428).
 - 3) Vgl. Kuhn, K., Die Bilanz als Führungsinstrument der Unternehmensleitung, BFuP 1966 S.129 ff. (S.139).
 - 4) Vgl. Sieben, G., - Haase, K.D., Die Jahresabschlußrechnung als Informations- und Entscheidungsrechnung, Wpg. 1971, S. 53 ff. und S. 79 ff. (S. 55).
 - 5) Nach dem Betriebsverfassungsgesetz vom 15. Januar 1972 (BGBI. 1972 I S.13) ist in Unternehmen mit mehr als 1000 Beschäftigten ein Wirtschaftsausschuß zu bilden (§ 106 Abs.1 BetrVG), dem der Jahresabschluß unter Beteiligung des Betriebsrates zu erläutern ist (§ 108 Abs. 5 BetrVG).

Teilweise beruht die Informationspflicht auf vertraglicher Vereinbarung, etwa im Zusammenhang mit einer Kreditaufnahme, weil sich die Gläubiger über die Bonität ihrer Forderung informieren wollen.

Auch faktische und potentielle Marktpartner, Lieferanten und Abnehmer, verfolgen in hohem Maße den Geschäftsverlauf der Unternehmungen, um Daten für eigene Entscheidungen zu gewinnen. Schließlich ist auch die Öffentlichkeit an Informationen über den Geschäftsverlauf interessiert, besonders wenn es sich um volkswirtschaftlich oder regional bedeutende Unternehmungen handelt, was bei Aktiengesellschaften häufig der Fall ist.

In Anbetracht der vielfältigen Interessengruppen, an die sich der veröffentlichte Jahresabschluß wendet, kommt diesem erhebliche Bedeutung zu, da die Beurteilung der Lage der Gesellschaft durch die einzelnen Interessengruppen Rückwirkungen auf die Gesellschaft hat. ¹⁾ Aus diesem Grunde muß der Jahresabschluß mit den Unternehmenszielen in Einklang stehen. ²⁾ Wird als Unternehmensziel der erwerbswirtschaftlichen Unternehmung insbesondere die Gewinn- und Rentabilitätsmaximierung sowie die Sicherung des Unternehmenspotentials und der Liquidität angesehen, ³⁾ so lassen sich verschiedene bilanzpolitische Ziele ableiten. ⁴⁾ Zu diesen Zielen gehört, im Interesse der Unternehmensliquidität die Ansprüche Außenstehender zu beeinflussen. ⁵⁾ In

1) In der Information der verschiedenen Interessenkreise sieht Stützel verschiedene Bilanzzwecke. Damit der jeweilige Zweck erreicht wird, fordert Stützel in dem von ihm konzipierten Grundriß einer funktionsanalytischen Bilanztheorie einen den Zwecken entsprechenden Mindestumfang an Informationen in der Bilanz. (Vgl. Stützel, H., Bemerkungen zur Bilanztheorie, ZfB 1966, S.314 ff., insbes. S.322).

2) Vgl. Sieben, G.- Haase, K.D., Die Jahresabschlußrechnung als Informations- und Entscheidungsrechnung, a.a.O., S.53; ebenso Hellerowicz, K., Unternehmenspolitik, Band III, 2.Aufl., (S.55); Freiburg i.Brsg. 1965, S. 212; vgl. ferner: Ludewig, R., Bilanzpolitik im Rahmen der neuen aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften, HB 1966 Nr. 2 S. 49 ff. (S.50).

3) Vgl. Heinen, E., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 3.Aufl., Wiesbaden 1970, S.106 ff.

4) Vgl. auch Neth, H., Die Berechnung der Herstellungskosten als bilanzpolitisches Mittel, Düsseldorf 1971, S. 13 ff.

5) Vgl. Harder, U., Bilanzpolitik, Wiesbaden 1962, S.73 f.

Frage kommen insbesondere die Aktionäre, denen nach § 58 AktG mindestens die Hälfte des Jahresüberschusses zur Verfügung gestellt werden muß, 1) und der Fiskus. 2) Das Ziel, im Interesse der Liquiditätsverbesserungen Ausschüttungen an Aktionäre und Steuerzahlungen gering zu halten, steht indessen in Konflikt mit dem Ziel, Außenstehenden ein ergebnismäßig günstiges Bild von der Gesellschaft zu vermitteln. Dies kann zur Erreichung des Unternehmensziels erforderlich sein, so etwa um Kapitalgeber oder Marktpartner zu beeinflussen und potentielle Kapitalgeber oder Marktpartner zu gewinnen. Bei der Verfolgung dieser Ziele im einzelnen sind die aktienrechtlichen Gliederungs- und Bewertungsvorschriften zu beachten, durch die sich Einschränkungen bei der Bilanzaufstellung und Bilanzpolitik ergeben können.

-
- 1) Die Satzung kann Vorstand und Aufsichtsrat ermächtigen, einen größeren Teil als die Hälfte des Jahresüberschusses in die Rücklage einzustellen. Auf Grund einer solchen Ermächtigung dürfen Vorstand und Aufsichtsrat keine Beträge in freie Rücklagen einstellen, wenn die freien Rücklagen die Hälfte des Grundkapitals übersteigen oder soweit sie nach der Einstellung die Hälfte übersteigen würden (vgl. § 58 Abs. 2 AktG).
 - 2) Die Aktionen der Unternehmung in Bezug auf die Besteuerung sind Gegenstand einer selbständigen Teilpolitik, der Steuerpolitik, die jedoch aufgrund des Zusammenhangs zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz eng mit der Bilanzpolitik verknüpft ist. Für die Steuerpolitik wurden verschiedene Modelle entwickelt, die teilweise auf die Besteuerung natürlicher Personen mit progressivem Einkommensteuertarif zugeschnitten sind. Vgl. z.B. Heigl, A., Zur betriebswirtschaftspolitischen Planung der Besitzsteuerbelastung, FR 1970 S. 53 ff., S. 87 ff. und S. 113 ff.; Marettke, A., Entscheidungsmodell der betrieblichen Steuerpolitik - unter Berücksichtigung ihrer Stellung im System der Unternehmenspolitik, BFuP 1970 S. 7 ff.; Siegel, Th., Verfahren zur Minimierung der Einkommensteuer-Barwertsumme, BFuP 1972, S. 65 ff. Diese Modelle lassen sich jedoch auch auf juristische Personen übertragen, insbesondere dann, wenn die Körperschaftsteuerbelastung durch die Anrechnung ausländischer Steuern beeinflusst ist.

1112 Bedeutung der aktienrechtlichen Gliederungs- und Bewertungsvorschriften

Die Information durch den Jahresabschluß setzt zwischen den Adressaten der Bilanz und den zur Aufstellung der Bilanz Berufenen Einvernehmen darüber voraus, welche Bedeutung den einzelnen Werten zukommt. Die notwendige Übereinstimmung wurde dadurch erzielt, daß der Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt der Kommunikation in den Bewertungsvorschriften normalisierend und generalisierend Werte festgelegt hat, 1) durch die eine sachgerechte Information gewährleistet und der Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft ermöglicht wird. Die Bewertungsvorschriften können daher als "Wertkonventionen" 2) angesehen werden.

Die Forderung nach dem Einblick in die Vermögenslage entspricht statischem Bilanzdenken und zeigt sich insbesondere in den Inventur- und Gliederungsvorschriften. 3) Andererseits erinnert der geforderte Einblick in die Ertragslage an die dynamische Bilanzauffassung. Dieser Eindruck wird verstärkt, wenn nach der Begründung zum Aktiengesetz die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse aufeinanderfolgender Geschäftsjahre das Hauptziel der Bewertungsvorschriften ist. "Vergleichbare Jahresabschlüsse sollen den Beteiligten die Entwicklung der Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft zeigen und in gewissem Umfang auch den Ertragsvergleich mit anderen Gesellschaften erleichtern." 4) Auch die

1) Vgl. Kuhn, K., Stand und Aufgaben der betriebswirtschaftlichen Bewertungslehre unter Berücksichtigung der steuerlichen Wertkonventionen, BFuP 1968, S.1 ff. (S.14)

2) Zum Begriff "Wertkonventionen" vgl. Engels, W., Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie, Köln und Opladen 1962, S.32, S.208 ff.

3) Vgl. die in § 39 HGB festgelegten Inventarisierungsvorschriften, die in Verbindung mit § 149 AktG auch für Aktiengesellschaften gelten. Die Auffassung der neueren statischen Bilanzlehre zu Gliederungsfragen haben im aktienrechtlichen Gliederungsschema ihren Niederschlag gefunden (vgl. Heinen, E., Handelsbilanzen, a.a.O. S.30).

4) Kropff, B., Aktiengesetz, a.a.O., S.240.

Ausgestaltung der Bilanzierungs- und Bewertungsbestimmungen im einzelnen läßt durchaus Elemente der dynamischen Bilanzauffassung erkennen, die jedoch - wie Döllerer dargelegt hat - 1) neben Elementen der statischen Bilanzauffassung stehen.

Der Gesetzgeber hat demnach im Aktienrecht weder die statische noch die dynamische Bilanzauffassung geschlossen den Bilanzierungsvorschriften zugrunde gelegt. Er hat vielmehr versucht, durch ein System von Bewertungsvorschriften einerseits den mit der Wertermittlung verbundenen Unsicherheiten Rechnung zu tragen und andererseits die Wertermittlung gegen die Bildung stiller Rücklagen einigermaßen sicher abzugrenzen. 2) Dieses Bewertungssystem beläßt einen gewissen Bewertungsspielraum. Durch den Bewertungsspielraum tritt die subjektive Wertung und damit das kaufmännische Ermessen stärker in den Vordergrund. 3) Der Jahresabschluß stellt damit mehr dar als eine reine Informationsrechnung, bei der die Bilanzierung determiniert ist, sondern eine kombinierte Informations- und Entscheidungsrechnung. Er kann zur Verfolgung bilanzpolitischer Ziele eingesetzt werden. 4)

1) Vgl. Döllerer, G., Statische oder dynamische Bilanz ?, BB 1968 S.637 ff.

2) Vgl. Kropff, B., Aktiengesetz, a.a.O., S.239 ff.; wie hier im Ergebnis auch Tallau, H., Der betriebswirtschaftlich-bilanzielle Bilanzgewinn als Grundlage der aktienrechtlichen Gewinnbegriffe Jahresüberschuß und Bilanzgewinn, ZfB 1969, S.187 ff. (S.200)

3) Vgl. auch Mellerowicz, K., in Gadow-Heinichen, Aktiengesetz, 3. neu bearbeitete Auflage, Berlin 1970, Anm. 17 zu § 153 AktG.

4) Vgl. Sieben, G., - Haase, K.D., Die Jahresabschlußrechnung als Informations- und Entscheidungsrechnung, a.a.O., S.53.

112 Wesen und Zweck der Steuerbilanz

1121 Die Steuerbilanz als Informationsinstrument für Unternehmungs- führung und Fiskus

Die Steuerbilanz ist eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Bilanz, ¹⁾ die aus der Handelsbilanz abgeleitet wird. ²⁾ Die Steuerbilanz dient der Unternehmungsführung und dem Fiskus als Informationsinstrument. Für die Unternehmungsführung liegt die Bedeutung der Steuerbilanz darin, die zu erwartende Belastung aus Ertragsteuern feststellen zu können. Die Finanzverwaltung legt diese Bilanz einmal der Festsetzung der Ertragsteuern und bis zum gewissen Grade auch der Festsetzung der vermögensabhängigen Steuern zugrunde, zum andern ist die Steuerbilanz Grundlage der Betriebsprüfung. ³⁾

-
- 1) Vgl. § 60 Abs. 3 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung vom 9.2.1972 - EStDV 1971 - BGBl. 1972 I S.126.
 - 2) Eine gesetzliche Verpflichtung, Steuerbilanzen aufzustellen, besteht nicht. Nach den steuerlichen Vorschriften genügt es, wenn dem Finanzamt eine Handelsbilanz vorgelegt wird und Wertansätze in der Handelsbilanz, die den steuerlichen Bewertungsvorschriften nicht entsprechen, durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften angepaßt werden (vgl. § 60 Abs. 2 und Abs. 3 S. 1 EStDV 1971). In der Praxis empfiehlt sich jedoch stets die Aufstellung einer gesonderten Steuerbilanz, wenn mehrere Bewertungsabweichungen vorliegen. Nach dem Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes ist die Steuerbilanz zwingend vorgeschrieben (vgl. Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes, Artikel 1 - Einkommensteuergesetz (EStG 1975) - § 12 - Bundesrats-Drucksache 700/73, S. 20).
 - 3) Vgl. § 162 Abs. 11 AO - Reichsabgabenordnung vom 22.5.1931 (RGBl. 1931 I, S. 161) mit verschiedenen Änderungen; zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung des Grundsteuerrechts vom 7.8.1973 (BGBl. 1973 I, S.965).

1122 Bedeutung der besonderen Bewertungsvorschriften des Steuerrechts

Die Bewertungsvorschriften des Steuerrechts sind in den §§ 6 ff. EStG enthalten. 1) Die Bedeutung der besonderen steuerlichen Bewertungsvorschriften ergibt sich aus der Zielsetzung des Steuerrechts. Anders als das Aktiengesetz, das durch die Bewertungsvorschriften einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage und auch den Periodenvergleich ermöglichen will, geht das Einkommen-/Körperschaftsteuerrecht von der Zielsetzung aus, die Steuersubjekte nach ihrer Leistungsfähigkeit zu besteuern. Daher muß der Periodengewinn möglichst zutreffend erfaßt und der Besteuerung zugeführt werden. 2) Bei der Realisierung dieser Zielsetzung greift die Finanzrechtsprechung häufig auf das Gedankengut der dynamischen Bilanzlehre zurück. Der BFH führt dazu aus: "Im Zuge der Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre und des Einkommensteuerrechts (§§ 4, 5 EStG), vor allem infolge der von diesen grundsätzlich übernommenen dynamischen Bilanzauffassung, hat die kaufmännische und ihr folgend die steuerliche Praxis die Jahresbilanz des Kaufmanns von einer reinen Vermögensdarstellung zu einer eine Rechnungsperiode abschließenden, auf dem Grundsatz der Abgrenzung von Aufwand und Ertrag beruhenden Erfolgsbilanz ausgestaltet." 3)

-
- 1) Einkommensteuergesetz in der Fassung vom 1.12.1971 (EStG 1971) - BGBl. 1971 I, S.1882 - mit verschiedenen Änderungen, zuletzt geändert durch das Steueränderungsgesetz 1973, vom 26.6.1973 - BGBl. 1973 I, S.676 -
 - 2) Vgl. BFH-Urteil VI 317/63 U vom 29.1.1965 (BStBl. 1965 III, S.179); ferner: vgl. Dornemann, R., Die Aktivierung in Bilanztheorie und Steuerbilanz, ZfB 1957, S.97 ff. (S.101) und Kiehne, H.-E., Das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz, BB 1968, S.553 ff.
 - 3) BFH-Urteil IV 269/54 U vom 15.9.1955 (BStBl. 1955 III S.345). Technisch wurde die Hinwendung von der formell statischen Gewinnermittlung durch den Vermögensvergleich zur dynamischen Erfolgsermittlung durch die Einführung des Wirtschaftsgutsbegriffs vollzogen (vgl. z.B. Gnam, A., Bilanzrecht, dynamische Bilanztheorie und steuerliche Praxis, StBp 1961 S.166 ff. - S.163 -).

Trotzdem hat der BFH - wie Zybon nachgewiesen hat, die "Dynamische Bilanz gerade im Grundsätzlichen nicht übernommen " 1), weil die Zwecksetzungen der Steuerbilanz und der dynamischen Bilanz zu unterschiedlich sind. Dies ergibt sich auch aus einem Urteil des OFH, in dem ausgeführt wird: "Die Grundsätze der dynamischen Bilanz ... können nur insoweit berücksichtigt werden, als sie mit diesen Bestimmungen (Anm.: den Bewertungsbestimmungen des EStG) nicht in Widerspruch stehen." 2) Die Steuerbilanz ist somit aus ihrem Zweck heraus theorienneutral. 3)

-
- 1) Zybon, A., Das Verhältnis der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung zur dynamischen Bilanztheorie, ZfbF 1969, S. 610 ff. (S. 622). A. Spitaler spricht von einer "der Steuerrechtsprechung eigentümlichen Weiterführung" der dynamischen Bilanzauffassung. Vgl. "Die Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die Besteuerung"; StuW 1959 Sp. 633 ff. (Sp. 642).
 - 2) OFH-Urteil I 10/47 vom 28.2.1948
Steuerrechtsprechung in Karteiform (StRK), Loseblattausgabe Köln, § 4 EStG R 4.
 - 3) Vgl. Glade, A., Die Verletzung handelsrechtlicher Bilanzierungsgrundsätze in der Steuerbilanz, StbJb 1966/67 S. 375 ff. (S. 378).

12 Grundsätzliches zur Bedeutung der Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz

121 Abgrenzung des Bewertungsmaßstabes "Herstellungskosten" von anderen Bewertungsmaßstäben für Anlagen- und Vorratsgüter

Herstellungskosten dienen zur Bewertung der unfertigen und fertigen Anlagen- und Vorratsgüter. Bevor die Herstellungskosten von anderen Bewertungsmaßstäben abgegrenzt werden, seien zunächst die Bewertungsobjekte charakterisiert.

Als Anlagevermögen sind die Gegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gesellschaft zu dienen. ¹⁾ Anlagegüter verlieren ihren Eignungswert durch den Einsatz nicht; das Potential von Leistungsabgaben verringert sich lediglich durch die Benutzung. ²⁾

Die im Anlagevermögen ausgewiesenen Gegenstände haben daher allgemein "einen Geldkreislauf von mehr als einem Jahr". ³⁾

Innerhalb des Sachanlagevermögens ⁴⁾ ist die Herstellung folgender Gegenstände (Wirtschaftsgüter) durch das Unternehmen denkbar:

- Gebäude
- Maschinen und maschinelle Anlagen
- Betriebs- und Geschäftsausstattung

1) Vgl. § 152 Abs.1 AktG (Anlage 1).

2) Vgl. Kosiol, E., Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffs, in: Betriebsökonomisierung, Festschrift für Rudolf Seyffert, Hrsg. von Kosiol, E., und Schlieper, F., Köln und Opladen 1958, S. 7 ff. (S.18).

3) Albach, H., Rechnungslegung im neuen Aktienrecht, NB 1966, Nr.7/8 S. 178 ff. (S.182).

4) Vgl. § 151 Abs.1, Aktivseite Pos. II A AktG (Anlage 1).

Immaterielle Anlagewerte können nach dem AktG und EStG nur bilanziert werden, wenn sie entgeltlich erworben wurden. ¹⁾ Selbsterstellte immaterielle Anlagewerte sind somit nicht aktivierungsfähig und werden daher nicht in die Untersuchung einbezogen.

In der Position "Anlagen im Bau" werden unfertige Anlagegüter mit ihren Teilherstellungskosten erfaßt. Da für die Ermittlung der Teilherstellungskosten die gleichen Grundsätze wie für die Ermittlung der Herstellungskosten gelten, erübrigt es sich, in der Untersuchung diese Position besonders anzusprechen. Innerhalb des Umlaufvermögens sind hergestellte Wirtschaftsgüter im Vorratsvermögen enthalten. Neben dem Umfang der selbsterstellten Güter hat auch hier die Art der Bewertung mit Herstellungskosten für das Ergebnis besondere Bedeutung. In dieser Untersuchung ist daher auf die Problematik der Ermittlung der Herstellungskosten der Vorratsgüter besonders einzugehen.

Das Aktiengesetz verlangt eine Aufgliederung des Vorratsvermögens in bestimmte Vorratsarten. ²⁾

1) Vgl. § 153 Abs. 3 AktG (Anlage 1); § 5 Abs. 2 EStG (Anlage 2).

2) Vgl. § 151 Abs. 1 - Aktivseite - Pos. III A AktG (Anlage 1).

Im einzelnen handelt es sich um: 1)

(a) Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

Diese Güter sind gemeinsam dadurch gekennzeichnet, daß sie mit dem Einsatz in ihrem Wertgehalt aufgezehrt werden. Die Verwendung für weitere Zwecke ist in der bisherigen Weise nicht mehr möglich. 2) Die Stoffe unterscheiden sich jedoch durch ihre Beziehung zum Betriebserzeugnis: Materialien, die in das Enderzeugnis unmittelbar eingehen, sind Erzeugnisstoffe, die wiederum in Erzeugnishauptstoffe und Erzeugnishilfsstoffe differenziert werden können. 3)

Erzeugnishauptstoffe gehen als wesentliche Bestandteile in die Produkte ein und bilden den materiellen Hauptcharakter der Erzeugnisse. 4)

Erzeugnishilfsstoffe gehen ebenfalls in das Produkt ein, jedoch nur ergänzend zur Verbindung, Veredelung oder Sicherung der Hauptstoffe. Teilweise sind die Erzeugnishilfsstoffe am Produkt erkennbar (z.B. Isolierstoffe, Farben), teilweise bleiben sie unsichtbar (z.B. Härtesalze). 5)

1) Vgl. auch Hahn, D., Gliederung und Bewertung des Vorratsvermögens im Einzel- und konsolidierten Jahresabschluß, Diss. Berlin 1962, S.29 ff.

2) Vgl. Kosiol, E., Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes, a.a.O., S.16.

3) Vgl. Grochla, E., Grundlagen der Materialwirtschaft, Das materialwirtschaftliche Optimum im Betrieb, 2.Auflage, Wiesbaden 1973, S.14.

4) Vgl. Grochla, E., Grundlage der Materialwirtschaft, a.a.O., S.14 und Mellerowicz, K., Betriebswirtschaftslehre der Industrie, Bd.2, 3.Aufl., Freiburg i.Br. 1958, S.3; ebenso Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft (Handkommentar), Band 1, 4.Aufl., Stuttgart 1968, Tz. 118 zu § 151 AktG.

5) Vgl. Grochla, E., Grundlagen der Materialwirtschaft, a.a.O., S. 14.

Die Abgrenzung zwischen Erzeugnishaupt- und Erzeugnishilfsstoffen kann nicht aus der Materialart abgeleitet werden, sondern nur aus der Beziehung zu den Produkten, da die gleiche Materialart unter Umständen sowohl Hauptstoff als auch Hilfsstoff sein kann. ¹⁾

Nach den Begriffsbestimmungen von Grochla können Erzeugnishauptstoffe und Erzeugnishilfsstoffe Rohstoffe oder auch Fertigstoffe sein. Rohstoffe sind Materialien, die gewonnen und noch nicht be- oder verarbeitet wurden, wohingegen Fertigstoffe bezogene Produkte zur Weiterverarbeitung sind. ²⁾

Diese Unterscheidung ist im Aktiengesetz nicht enthalten. Dort werden unter dem Begriff "Rohstoffe" Erzeugnishauptstoffe und unter dem Begriff "Hilfsstoffe" Erzeugnishilfsstoffe im Sinne der von Grochla gegebenen Definition verstanden. ³⁾ Das AktG sieht als Roh- und Hilfsstoffe damit zunächst solche Materialarten an, die von Dritten erworben

1) Vgl. Grochla, E., Grundlagen der Materialwirtschaft, a.a.O., S.14.

2) Vgl. Grochla, E., Grundlagen der Materialwirtschaft, a.a.O., S.14/15.

3) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, a.a.O., Tz. 118, 119 zu § 151 AktG.

wurden, unabhängig davon, ob es sich um Rohstoffe oder Fertigstoffe nach der Begriffsbestimmung von Grochla handelt. Daneben können Roh- und Hilfsstoffe im Sinne des Aktiengesetzes auch Abfallstoffe aus der eigenen Fertigung sein, wenn diese in andere Erzeugnisse eingehen. ¹⁾

Betriebsstoffe sind Materialien, die nicht unmittelbar in das Produkt eingehen, sondern der Aufrechterhaltung des Produktionsprozesses dienen. ²⁾

(b) Fertige Erzeugnisse

haben eine Be- oder Verarbeitung erfahren und sind ohne (nennenswerte) weitere Verarbeitung versandfertig. ³⁾

(c) Unfertige Erzeugnisse

sind noch nicht als Fertigerzeugnisse anzusehende Bestände, auf denen nach Be- oder Verarbeitung im eigenen Betrieb bereits Löhne und ggf. Gemeinkosten ruhen. ⁴⁾

Teilleistungen aus langdauernder Einzelfertigung (z.B. Brückenbau, Schiffsbau) sind nach den eingehenden Untersuchungen von Thimmel nicht als unfertige Erzeugnisse, sondern etwa als Forderungen aus Lieferungen und Leistungen auszuweisen. ⁵⁾

1) Vgl. Grochla, E., Grundlagen der Materialwirtschaft, a.a.O., S.14; ferner Heinen, E., Handelsbilanzen, a.a.O., S.168.

2) Vgl. Grochla, E., Grundlagen der Materialwirtschaft, a.a.O., S.15.

3) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 1, a.a.O., Tz. 123 zu § 151 AktG.

4) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd.1, a.a.O., Tz. 121 zu § 151 AktG.

5) Vgl. Thimmel, K., Ausweis und Bewertung von Bauleistungen in der Bilanz unter Berücksichtigung des neuen Aktienrechts (I), DB 1968, S.181 ff. (S.184).

(d) Handelswaren

sind von Fremden oder Konzernfirmen bezogene Waren, die ohne (nennenswerte) Weiterverarbeitung weiterverkauft werden. 1)

Die Handelswaren können nach dem aktienrechtlichen Gliederungsschema (§ 151 AktG) in der Bilanz zusammen mit den fertigen Erzeugnissen in einer Position ausgewiesen werden.

Aus den vorstehenden Definitionen ergibt sich, daß "Herstellungskosten" als Bewertungsmaßstab für die unfertigen und fertigen Erzeugnisse sowie die in der Position Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe enthaltenen Abfallstoffe maßgebend sind.

Daneben kann eine Bilanzierung mit Herstellungskosten auch bei Handelswaren erforderlich sein. Dies ist dann der Fall, wenn die Handelswaren im Unternehmen eine geringfügige Weiterverarbeitung erfahren haben. Für die Bewertung dieser Verarbeitungskosten gelten die gleichen Grundsätze wie für fertige und unfertige Erzeugnisse.

Objekte mit langdauernder Einzelfertigung scheiden aus dieser Untersuchung aus, weil sie einmal, wie oben ausgeführt, nicht zu den unfertigen Erzeugnissen zählen, zum anderen aber die Bewertung mit Herstellungskosten eine Verzerrung der Periodenergebnisse bewirken kann. 2)

1) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 1, a.a.O., Tz. 128 zu § 151 AktG.

2) Vgl. Sieber, E.H., Warenvorräte, in Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Band IV, 3.Aufl. Stuttgart 1962, Sp. 6175 ff. (Sp. 6181).

Für die Bewertung der Güter stellen AktG und EStG verschiedene Bewertungsmaßstäbe zur Verfügung. Grundlage der Bewertung sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Mit den Anschaffungskosten sind die von Dritten erworbenen Güter zu bewerten (§§ 153, 155 AktG; § 6 EStG). Im Unterschied zu den Herstellungskosten sind die Anschaffungskosten dadurch gekennzeichnet, daß sie am Markt entstehen und durch das Marktregulativ objektiviert sind. ¹⁾

Die Anschaffungskosten und die Herstellungskosten bilden die obere Grenze für den Wertansatz der einzelnen Wirtschaftsgüter in der Bilanz. Daneben kennt das AktG als weiteren Bewertungsmaßstab für das Umlaufvermögen den Börsen- oder Marktpreis (§ 155 Abs.3 AktG). Ferner gestattet das AktG die Bewertung der Gegenstände des Anlagevermögens mit dem niedrigeren Wert, der ihnen am Abschlußstichtag beizulegen ist (§ 154 Abs.2 Nr.1 AktG). Für das Umlaufvermögen ist eine niedrigere Bewertung zulässig, soweit diese bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist, um zu verhindern, daß in nächster Zukunft der Wertansatz dieser Gegenstände aufgrund von Wertschwankungen geändert werden muß (§ 155 Abs.3 Nr.1 AktG).

Aktienrechtlich ist schließlich noch ein Wertansatz unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gestattet, wenn dieser Wert für Zwecke der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag für zulässig gehalten wird (§§ 154 Abs.2 Nr. 2; 155 Abs. 3 Nr. 2 AktG). Durch diese Bestimmung sollen steuerlich zulässige Unterbewertungen auch in der aktienrechtlichen Handelsbilanz gestattet werden. ²⁾

1) Vgl. Escher, H., Der Umfang der Aktivierungspflicht bei den Ausgaben für das Sachanlagevermögen in Handels- und Steuerbilanz, 2. Aufl., Düsseldorf 1962, S.70.

2) Vgl. Kropff, B., Aktiengesetz, a.a.O., S.247.

Das Einkommensteuergesetz kennt neben den Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Bewertungsmaßstab den Teilwert. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt. ¹⁾ Außerdem sind in besonderen Vorschriften steuerliche Bewertungsfreiheiten gestattet. ²⁾

Aus dieser Übersicht ist erkennbar, daß nach den aktienrechtlichen Vorschriften über die Rechnungslegung und nach dem Bilanzsteuerrecht verschiedene Wertansätze denkbar sind. Indes beschränkt sich diese Untersuchung auf die Bestandteile des Wertmaßstabes "Herstellungskosten", d.h. auf die Bewertung der im Unternehmen hergestellten Güter.

122 Zweck der Aktivierung selbsterstellter Anlagen- und Vorratsgüter mit Herstellungskosten

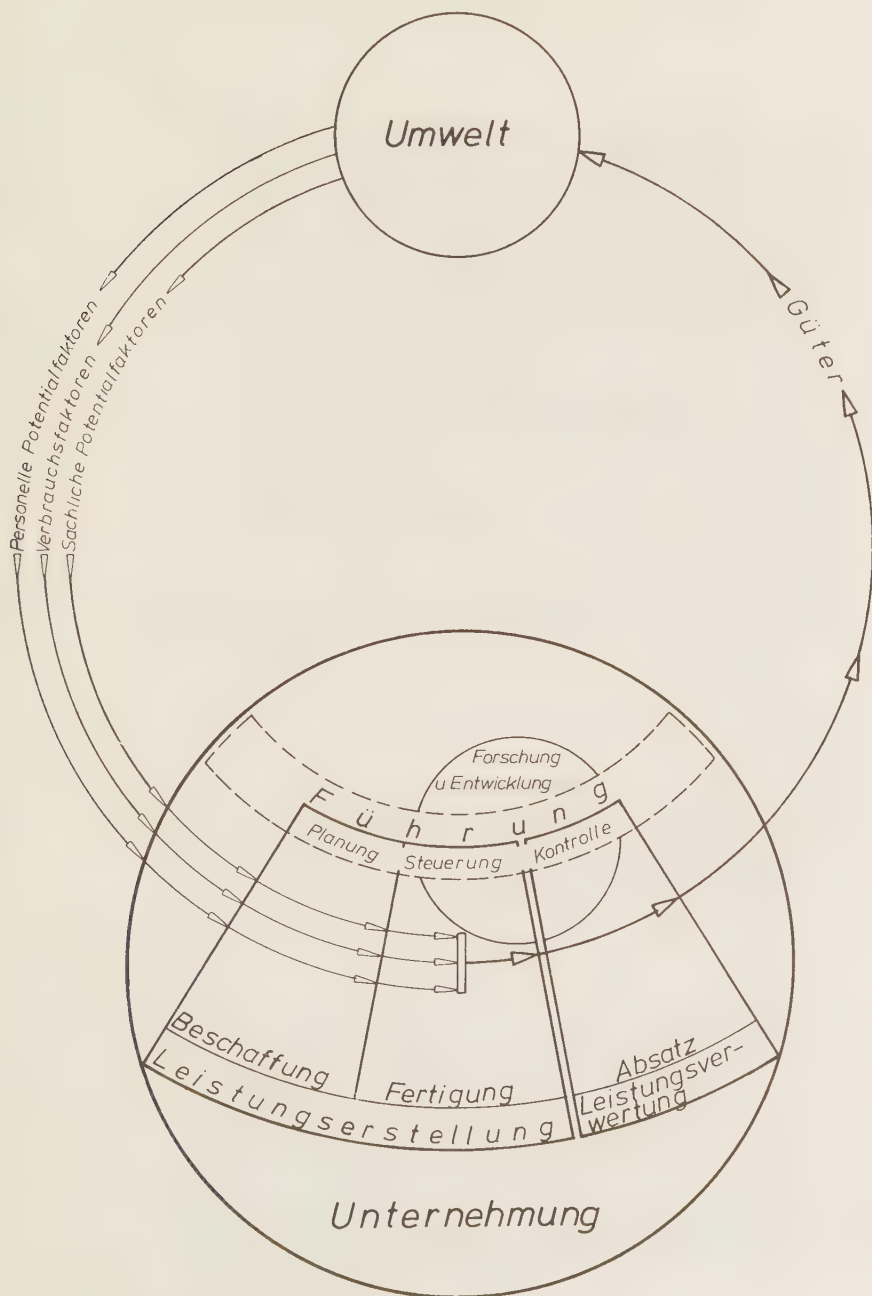
Das betriebliche Geschehen vollzieht sich in einem Kreislauf. Von der Außenwelt erwirbt das Unternehmen Güter und Dienstleistungen, kombiniert diese im Herstellungsprozeß und verkauft die eigenen Produkte an die Umwelt. (Vgl. Abb. 1 S. 21) ³⁾

1) § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG; vgl. zum Umlaufvermögen auch § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

2) Vgl. z.B. § 80 EStDV 1971, Bewertungsabschlag bei bestimmten Importwaren.

3) Vgl. z.B. Mellerowicz, K., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, 12. Aufl., Berlin 1966 S.6 ff.; ferner Schneider, E., Industrielles Rechnungswesen, 3. Aufl., Tübingen 1961, S.3 ff.

Schematische Darstellung des betrieblichen Güterkreislaufes



Als Herstellungsprozeß sehen wir alle betrieblichen Tätigkeiten an, die der Änderung von Form und/oder Substanz bestimmter Grund- oder Ausgangsstoffe dienen. Weicht die Eigenschaft der Erzeugnisse von denen der Ausgangsstoffe wesentlich ab, so spricht Gutenberg von "Fabrikaten", bei unwesentlicher Abweichung der Produkteigenschaften liegt eine "Veredelung" vor. 1) Da weder im Aktien- noch im Steuerbilanzrecht zwischen dem Grad der Veränderung der Ausgangsstoffe unterschieden wird, kann hier der Begriff "Herstellung" auch die Veredelung im Sinne Gutenbergs umschließen. Die Urproduktion ist - damit folgen wir Gutenberg - keine Herstellung, sondern Gewinnung. 2)

Die Herstellung vollzieht sich in dem Teilbereich des Betriebes, den Gutenberg "betriebliche Leistungserstellung" nennt. 3) Dieser Teilbereich umfaßt insbesondere

1) Vgl. Gutenberg, E., Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Band, Die Produktion, 7. Auflage, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1962, S.1.

2) Vgl. Gutenberg, E., Die Produktion, a.a.O., S. 1.

3) Gutenberg, E., Die Produktion, a.a.O., S.2.

die Funktionen 1)

- Beschaffung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen
- Transporte im Bereich der Leistungserstellung, dazu gehören die Transporte vom Beschaffungsmarkt und die innerbetrieblichen Transporte
- Lagerhaltung der Erzeugnishaupt-, Erzeugnis-hilfs- und Betriebsstoffe sowie der Erzeugnisse während der Fertigung
- Fertigung, d.h. die körperliche Änderung von Form und/oder Substanz der Ausgangsstoffe.

Die materiellen Prozesse werden durch informationelle Prozesse der Planung, Steuerung und Kontrolle gestaltet und gelenkt. 2) Durch die Planung werden, ausgehend von einem Produktprogrammrahmen sowie von gegebenen personellen und sachlichen Potentialfaktoren zeitliche und örtliche Aktionsfolgen zur Durchführung von Fertigungsaufträgen festgelegt. Diese operative Planung beinhaltet damit die Festlegung des zeitlichen und örtlichen Einsatzes der Aktionsträger und der Aktionsobjekte. 3) Steuerung ist die detaillierte Festlegung und die Veranlassung der Durchführung der Planung. Die Kontrolle folgt der Durchführung und ergänzt die Planung, da nach dem Vergleich der Sollgrößen (Entscheidungsresultaten) mit den Istgrößen (Durchführungsergebnissen) neue Entscheidungsprozesse (Planungsprozesse) erforderlich sein können. 4)

1) Vgl. Wöhe, G., Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 10. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1970, S.173 f.

2) Vgl. Hahn, D., Industrielle Fertigungswirtschaft in entscheidungs- und systemtheoretischer Sicht, ZfürO 1972, S. 269 ff., S. 369 ff., S.427 ff. (S.271)

3) Vgl. Hahn, D., Industrielle Fertigungswirtschaft in entscheidungs- und systemtheoretischer Sicht, a.a.O., S.272

4) Vgl. im einzelnen: Hahn, D., Führung des Systems Unternehmung, Zfür O 1971, S.161 ff. (S.163) u. d.ers., Industrielle Fertigungswirtschaft in entscheidungs- und systemtheoretischer Sicht, a.a.O., S.272.

Die Kombination beschaffter Güter und Dienstleistungen im Herstellungsprozeß stellt sich bilanziell als Vermögensumschichtung dar. Damit ergibt sich die Notwendigkeit, bei Erstellung des Jahresabschlusses statt der beschafften Faktoren die als fertige oder unfertige Erzeugnisse im Bestand befindlichen Faktorkombinationen zu bewerten.

Der Erfolg wird im Jahresabschluß durch Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen, denen entsprechende Zahlungsvorgänge zugrunde liegen, ermittelt. Der Jahresabschluß ist daher eine "modifizierte Betriebseinnahmen- und -ausgabenrechnung", 1) eine pagatorische Rechnung. 2) Daraus ergibt sich als Konsequenz, daß die bilanziellen Herstellungskosten aus den Aufwendungen abzuleiten sind.

Bei der Aktivierung mit Herstellungskosten handelt es sich somit um die Zuordnung der Aufwendungen, die im betrieblichen Kreislauf angefallen sind, auf die einzelne Periode, um den Periodenerfolg zu ermitteln. Dabei muß allerdings gesehen werden, daß die Periodenrechnung als eine Zwischenrechnung der Totalerfolgsrechnung nie absolut genau sein kann, da die Periodenrechnung "auf einer Bewertung der Wirtschaftsgüter aufbaut, die stets nur eine vorsichtige Abschätzung der in Richtung auf den wirklich einmal eingetretenen Erfolg stattgefundenen Wertbewegungen sein kann." 3)

-
- 1) Tallau, H., Der betriebswirtschaftlich-bilanzielle Gewinnbegriff als Grundlage der aktienrechtlichen Gewinnbegriffe Jahresüberschuß und Bilanzgewinn, a.a.O., S. 198.
 - 2) Vgl. auch die von E. Kosiol entwickelte pagatorische Bilanztheorie. Nach dieser Auffassung wird die Buchhaltung als ein System von Bar- und Verrechnungszahlungen" gedeutet, mit dem Ziel der "Ermittlung des (vergleichbaren) pagatorischen Periodenerfolges (Erfolgsermittlungsbilanz, Erfolgsbilanz)" und das weiter Ausdruck in einer von der pagatorischen Rechnungsidee "bestimmten Lösung der Bewertungsfrage im Sinne einer grundsätzlichen Anschaffungswertrechnung mit pagatorischen Werten" findet. (Kosiol, E., Bilanztheorie, pagatorische, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, Sp.279 ff.)
 - 3) Muscheid, W., Schmalenbachs Dynamische Bilanz, Köln und Opladen 1957 S.58, zitiert bei Tallau, H., Der betriebswirtschaftlich-bilanzielle Gewinnbegriff als Grundlage der aktienrechtlichen Gewinnbegriffe Jahresüberschuß und Bilanzgewinn; a.a.O., S.194.

Da die bilanziellen Herstellungskosten aus dem Aufwand abgeleitet werden, ist im Schrifttum verschiedentlich angeregt worden, die bilanziellen Herstellungskosten als "Herstellungsaufwand" zu bezeichnen. 1) Damit soll zugleich der Unterschied zu den kalkulatorischen Herstellungskosten gekennzeichnet werden. 2)

In der Kostenrechnung werden Kosten als Verzehr von Gütern und Dienstleistungen zur Erstellung des Betriebsproduktes verstanden. 3) Anders als bei dem Aufwandbegriff kommt es für den Kostenbegriff nicht darauf an, ob dem für die Leistungserstellung erforderlichen Güterverzehr Ausgaben zugrunde liegen oder nicht. Heinen nennt die Kosten, denen keine Ausgaben zugrunde liegen, "wesensverschiedene Kosten" 4); in der Terminologie Kosiols handelt es sich um "ausgabenlose Zusatzkosten". 5) (Beispiele: kalkulatorische Zinsen auf das Eigenkapital oder kalkulatorische Wagniszuschläge).

-
- 1) Vgl. z.B. Schwarz, H., Herstellungskosten (auch steuerlich) in Handwörterbuch der Betriebswirtschaft Bd. II, 3. Aufl., Stuttgart 1958, Sp. 2679 ff. (Sp. 2680); Frank, D., Zur Ableitung der aktivierungspflichtigen "Herstellungskosten" aus der kalkulatorischen Buchhaltung, BB 1967, S.177 f.
 - 2) Dieser Anregung wird hier nicht gefolgt, um begrifflich mit dem AktG und EStG übereinzustimmen. Die kalkulatorischen Herstellungskosten werden in dieser Arbeit als "Herstellkosten" bezeichnet.
 - 3) Vgl. Nowak, P., Kostenrechnungssysteme in der Industrie, Köln und Opladen 1961, S.16.
 - 4) Vgl. Heinen, E., Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, 3.Aufl., Wiesbaden 1970, S.101.
 - 5) Vgl. Kosiol, E., Kostenrechnung und Kalkulation, 2. Aufl., Berlin - New York 1972, S.95.

Der Unterschied zwischen Kosten und Aufwendungen zeigt sich auch in der Bewertung des Gutsverbrauchs, die in der Kostenrechnung vom Zweck der Rechnung abhängig ist. Für Zwecke der Preisbildung wird der Gutsverbrauch mit dem voraussichtlichen Wiederbeschaffungspreis bewertet, während etwa zur Betriebsüberwachung ein Verrechnungspreis angesetzt werden kann. 1) In der pagatorischen Rechnung hingegen wird der Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen mit den Anschaffungskosten bewertet. Kostenbeträge, die in der kalkulatorischen Rechnung anders erfaßt werden als der entsprechende Aufwand nennt Kosiol "Anderskosten". 2) Heinen bezeichnet diese Kosten als "verrechnungsmäßig verschiedene Kosten", die ebenfalls zur Gruppe der Zusatzkosten gehören.

Das Verhältnis von Aufwand und Kosten kann grafisch etwa wie folgt dargestellt werden 3) (Abb.2):

Neutrale Aufwendungen	Zweckaufwendungen = Grundkosten	Zusatzkosten	
		Verrechnungsmäßig verschiedene Kosten	Wesensverschiedene Kosten

 Umfang der Aufwendungen

 Umfang der Kosten

1) Vgl. im einzelnen Meier, A., Kostenprüfung, Köln und Opladen 1959, S.25 ff.

2) Vgl. Kosiol, E., Kostenrechnung und Kalkulation, a.a.O., S.96.

3) Vgl. Heinen, E., Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, a.a.O., S. 100; vgl. auch Chmielewicz, K., Zum Verhältnis von Ausgaben, Aufwand und Kosten sowie Einnahmen, Ertrag und Leistung, ZfB 1968 S. 917 ff. und Schmalenbach, E., Kostenrechnung und Preispolitik, 7.Aufl., bearbeitet von Bauer, R., Köln und Opladen 1956, S.10.

Infolge der Unterschiede zwischen der pagatorischen und der kalkulatorischen Rechnung liegt eine wesentliche Problematik der Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten darin, ausgehend von den Herstellkosten der Kostenrechnung zunächst handelsrechtliche Herstellungskosten bzw. handelsrechtlichen Herstellungsaufwand abzuleiten und sodann aus diesem handelsrechtlichen Herstellungsaufwand den steuerrechtlichen Herstellungsaufwand zu ermitteln.

123 Bedeutung der oberen und unteren Grenze der Herstellungskosten

Eine weitere Problematik der bilanziellen Herstellungskostenermittlung liegt in der Bestimmung der oberen und unteren Grenze der Herstellungskosten. Dabei geht es um die Feststellung des Spielraumes, innerhalb dessen die Bewertungswahlrechte ausgeübt werden können und damit der Jahresabschluß unternehmenspolitischen Zielen dienstbar gemacht werden kann.

Der Bewertungsspielraum wird durch den maximal möglichen bilanziellen Wertansatz und durch den Anteil der nicht zwingend in die bilanziellen Herstellungskosten einzurechnenden Herstellungskostenanteile bestimmt. Die Auswirkung des gewählten Wertansatzes auf das Ergebnis hängt primär von der Bestandshöhe zu Beginn und am Ende des Geschäftsjahres ab.

Grundsätzlich sind drei Fälle zu unterscheiden: 1)

1) Vgl. auch Hahn, D., Direct Costing und die Aufgaben der Kostenrechnung, 2. Teil, NB 1965 Heft 1 S.8 ff. (S.9).

- (1) Die Bestände am Ende des Geschäftsjahres sind so hoch wie zu Beginn des Geschäftsjahres, d.h. Produktion und Absatz im Geschäftsjahr sind gleich. In diesem Fall wird das Ergebnis durch den gewählten Wertansatz nicht beeinflusst, wenn die Bewertung der Anfangs- und Endbestände nach den gleichen Grundsätzen erfolgt, weil die mit der Herstellung verbundenen Kosten in vollem Umfang den abgesetzten Erzeugnissen zugerechnet werden können.

- (2) Die Bestände am Ende des Geschäftsjahres sind höher als zu Beginn, d.h. die Produktion im Geschäftsjahr ist höher als der Absatz.

Wird ein Wertansatz unterhalb der oberen Wertgrenze gewählt, so vermindert sich in diesem Fall - wiederum unter der Voraussetzung gleicher Bewertungsmethoden am Beginn und am Ende des Geschäftsjahres - das Ergebnis gegenüber einer Bewertung mit dem höchstmöglichen Wertansatz, da bei der Bewertung mit dem niedrigeren Wert ein Teil der mit der Herstellung verbundenen Aufwendungen über die Gewinn- und Verlustrechnung ausgebucht wird.

- (3) Die Bestände am Ende des Geschäftsjahres sind niedriger als zu Beginn, d.h. der Absatz in der Periode ist höher als die Produktion.

Bei gleicher Bewertungsmethode zu Beginn und Ende des Geschäftsjahres wird das Ergebnis bei Verwendung von Wertansätzen unterhalb der Bewertungsobergrenze gegenüber einer Bewertung mit dem höchstmöglichen Wert erhöht, da dem Absatz, der die Produktion übersteigt, ein niedrigerer Aufwand aus der Bestandsverminderung gegenübersteht als bei Bewertung zu den höchstmöglichen Wertansätzen.

Die Ergebnisänderung kann als Funktion der mengenmäßigen Bestandsänderung und des jeweiligen Wertansatzes angesehen werden. 1)

In Beispielsrechnungen wurde die Auswirkung der Wertansätze unter den Herstellungskosten ermittelt. 2) Nach diesen Rechnungen führt beispielsweise eine Bestandserhöhung von 5 % der Produktion zu einer Ergebnisverschlechterung von rund 10,5 % des Ergebnisses bei Bewertung zum höchstmöglichen Wertansatz, wenn der Bilanzansatz 10 % unter der Bewertungsobergrenze liegt und für die abgesetzten Erzeugnisse 5 % der Bewertungsobergrenze als (Stück-) Gewinn erzielt werden konnten (Anlage 4, Blatt 4 = Tabelle A). In Extremfällen kann allein die Bewertung unterhalb der oberen Wertgrenze zu einem Verlust führen. So bewirkt eine Bestandserhöhung von mehr als 16,7 % der Produktion einen Verlust, wenn die nicht in den

1) Ähnlich auch Hummel, S., Die Auswirkungen von Lagerbestandsveränderungen auf den Periodenerfolg - Ein Vergleich der Erfolgskonzeption von Vollkostenrechnung und Direct Costing, ZfbF. 1969 S.155 ff.

2) Vgl. Anlage 4. Aus Vereinfachungsgründen wurden Verwaltungs- und Vertriebskosten nicht in die Rechnung einbezogen.

Wertansatz einbezogenen Herstellungskostenanteile 25 % der oberen Wertgrenze ausmachen und durch die verkauften Erzeugnisse ein Gewinn in Höhe von 5 % der Herstellungskosten - berechnet nach der oberen Wertgrenze - erzielt werden kann

Beispiel:

Produktion eines Geschäftsjahres	100.000 E
Absatz in diesem Geschäftsjahr	75.000 E
Herstellungskosten (obere Wertgrenze) je Einheit	1.000,-- DM
gewählter Wertansatz je Einheit	750,-- DM
Gewinn je abgesetzter Einheit (5 % von 1.000,-- =)	50,-- DM

Aus dem Absatz wird damit ein Ergebnis von
 $75.000 \text{ E} \cdot 50,-- \text{ DM/E} = 3.750.000,-- \text{ DM}$ erzielt.

Bei einer Bewertung der nicht abgesetzten Produkte mit Herstellungskosten, die nach der oberen Wertgrenze berechnet sind, ändert sich das Ergebnis nicht. Wird die Bestandsveränderung jedoch mit 25 % unter den Herstellungskosten, d.h. mit 750,-- DM/E bewertet, so ergibt sich eine Ergebnisverschlechterung von $25.000 \text{ E} \cdot 250,-- \text{ DM/E} = 6.250.000,-- \text{ DM}$ oder von 166,6666 % des Ergebnisses aus dem Umsatz (Vgl. auch Anlage 4, Tabelle B).

Ob es sich bei den nicht in die bilanziellen Herstellungskosten einbezogenen Bestandteile um variable Kosten oder um (nonproportionalisierte) Fixkosten handelt, ist für die Auswirkung auf das Ergebnis ohne Bedeutung.

Die vorgetragenen Beispiele zeigen die eminente Bedeutung der Herstellungskosten bei der Verfolgung bilanzpolitischer Ziele innerhalb des Entscheidungsspielraums, den das Aktienrecht und das Steuerrecht bei der Bestimmung der Wertkonventionen belassen haben.

2 Rechtliche und kostenrechnerische Grundlagen für die Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten

21 Rechtliche Grundlagen für die Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten

211 Aktienrechtliche Vorschriften

2111 Historische Entwicklung

Als Beginn des deutschen Bilanzrechtes kann das Preußische Allgemeine Landrecht aus dem Jahre 1794 angesehen werden. 1) Dieses Gesetz war zum Schutze der Gesellschafter untereinander geschaffen worden; es enthielt für Handelsgesellschaften zwar Bewertungsvorschriften, die jedoch nur dann anzuwenden waren, wenn zwischen den Beteiligten keine besonderen Vereinbarungen getroffen wurden. Als Wertmaßstäbe bestimmte das Gesetz den Anschaffungspreis oder den "gangbaren Wert", wenn dieser niedriger ist. 2)

Der Gesichtspunkt, die Gesellschafter untereinander zu schützen, trat in den späteren Bilanzierungsvorschriften zurück. Das Schwergewicht verlagerte sich auf den Schutz der Gläubiger. 3) Daher wurden die Bewertungsmaßstäbe, die nach dem Preußischen Allgemeinen Landrecht noch zwischen den Gesellschaftern vereinbart werden konnten, vom Gesetzgeber zwingend vorgeschrieben.

1) Vgl. Christoffers, R., Problematik einer Rechtsform-Abhängigkeit der Bilanzierungsvorschriften, DB 1970 S.1649

2) § 644 des Preuß.Allg.Landrechts lautete: "Sind in dem Kontrakte keine besonderen Abreden getroffen, so werden bei Aufnahme des Inventariums die zum Handlungsvermögen gehörenden Vorräte an Materialien und Waren nur zu dem Preise, wofür sie angeschafft sind, und wenn der gangbare Wert zur Zeit der Inventur niedriger ist, nur zu diesem niedrigeren Preise angesetzt", abgedruckt bei Barth, K., Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. I, Handelsrechtlich, Stuttgart 1953, S.279

3) Vgl. Christoffers, R., Problematik einer Rechtsform-Abhängigkeit der Bilanzierungsvorschriften, a.a.O., S.1649

Die Aktienrechtsnovelle vom 18.7.1884 ¹⁾ postuliert in Art. 185 a ²⁾ zum ersten Mal, daß mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilanziert werden darf. ³⁾ Damit erfolgte - zumindest für die Aktiengesellschaften - eine Abwendung von der bis dahin möglichen Bilanzierung zum (höheren) Zeitwert, u.a. deshalb, um die Verteilung nicht realisierter Gewinne auszuschließen. ⁴⁾ Diese Bewertungsgrundsätze der Aktienrechtsnovelle von 1884 wurden in den späteren Neufassungen des im HGB verankerten Aktienrechtes im Grundsatz beibehalten. Strittig war jedoch lange Zeit die Einbeziehung von Betriebs- und Verwaltungskosten in die Herstellungskosten, denn nach Art. 185 a Ziff. 4 ⁵⁾ mußten die Kosten der Organisation und Verwaltung sofort zu Lasten des Ergebnisses verbucht werden. Aus der Diskussion um diese Frage hat der Gesetzgeber in der Aktienrechtsnovelle von 1931 insoweit Folgerungen gezogen,

1) RGBI. 1884 S.123

2) Art.185 a: Für die Aufstellung der Bilanz kommen die allgemeinen Vorschriften des Artikels 31 mit folgenden Maßgaben in Anwendung:

a) Wertpapiere und Waren, welche einen Börsen- oder Marktpreis haben, dürfen höchstens zu dem Börsen- oder Marktpreis zur Zeit der Bilanzaufstellung, sofern dieser jedoch den Anschaffungs- oder Herstellungspreis übersteigt, höchstens zu letzterem angesetzt werden;

b) andere Vermögensgegenstände sind höchstens zu dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis anzusetzen;
abgedruckt: bei Barth, K., Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts Bd. I, a.a.O., S.287.

3) Vgl. Barth, K., Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd.I, a.a.O. S.78.

4) Vgl. Barth, K., Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd.I, a.a.O., S.157.

5) Art.185 a, Nr.4: Die Kosten der Organisation und Verwaltung dürfen nicht als Aktiva, müssen vielmehr ihrem vollen Betrage nach in der Jahresrechnung als Ausgabe erscheinen; abgedruckt bei Barth, K., Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts. Bd. I, a.a.O. S.287

als er die Einbeziehung der Betriebs- und Verwaltungskosten in die Herstellungskosten ausdrücklich für zulässig erklärt hat. Gleichzeitig wurde klargestellt, daß Vertriebskosten nicht als aktivierungsfähige Betriebs- und Verwaltungskosten gelten. 1)

Im Jahre 1937 wurden die Bestimmungen über die Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien aus dem HGB ausgegliedert und in einem speziellen Aktiengesetz zusammengefaßt. 2)

Die Bewertungsvorschriften dieses Aktiengesetzes gehen zurück auf den Entwurf eines Gesetzes für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, den das Reichsjustizministerium im Jahre 1930 veröffentlicht hatte. 3) Dem Entwurf lag der Gedanke zugrunde, die Ausschüttung von Gewinnen aufgrund von Überbewertungen zu verhindern, um so im Interesse

-
- 1) Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 19.9.1931 (RGBl. 1931 I S.493) - "Aktienrechtsnovelle von 1931" -, in der § 261 HGB geändert wurde.
Vgl. Staub, Kommentar zum HGB, Nachtrag zur 12. und 13. Aufl. Erl. zu § 261 - zitiert bei Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd.1,a.a.O.,Tz.16 zu § 155.
 - 2) Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktiengesetz) vom 30.1.1937 (RGBl. 1937 I S. 107)
 - 3) Vgl. Barth, K., Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. I, a.a.O. S.84

der Gläubiger das Grundkapital der Aktiengesellschaft zu erhalten. 1) Entsprechend dieser Zielsetzung wählte das Aktiengesetz 1937 bei den Vorschriften über die Wertansätze von Vermögensgegenständen in der aktienrechtlichen Bilanz die Formulierung "... dürfen höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden." 2) Das Aktiengesetz bestimmte damit nur den zulässigen Höchstwert. Wertuntergrenzen legte das Gesetz nicht fest und gestattete damit prinzipiell die Bildung stiller Reserven durch Unterbewertung der Vermögenswerte. 3) Eine Einschränkung ergab sich allerdings durch § 129 AktG 1937. Danach hatte der Jahresabschluß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen; er mußte einen sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft gewährleisten. Aufgrund dieser Vorschrift wurden willkürliche Unterbewertungen nicht für zulässig gehalten. 4) Erlaubt war jedoch die Bildung stiller Reserven insoweit, als die Reserven "nach gewissenhafter,

1) Vgl. Ullmann, F., Bilanzvorschriften, Juristische Wochenschrift 1930, S.2633 ff.

2) Vnl. § 133 Nr. 1 Abs.1 und Nr. 2 AktG 1937

3) Vgl. z.B. Godin-Wilhelmi, Aktiengesetz, 2.Aufl., Berlin 1950, Übersicht zu § 133 AktG 1937, S.624; ferner Mellerovicz, K., in Gadow-Heinichen, Aktiengesetz, 1.Band, 2.Auflage, Berlin 1961, Anm. 14 zu § 129 AktG 1937

4) Vgl. z.B. Godin-Wilhelmi, Aktiengesetz, a.a.O. S.861, Anm. 4 b zu § 202 AktG 1937

sorgfältiger kaufmännischer Abwägung aller Verhältnisse notwendig sind, um das Unternehmen für die nächste Zukunft, d.h. etwa für die nächsten zwei Jahre, lebens- und widerstandsfähig zu erhalten." 1)

Diese Rechtsprechung führte in der Praxis zur Anerkennung jeder Unterbewertung, die noch als Schätzungsreserve im Rahmen vorsichtiger Bewertung angesehen werden konnte. 2)

Zur Frage der Herstellungskostenermittlung wurde die seit der Aktienrechtsnovelle von 1931 im HGB enthaltene Regelung über die Behandlung der Betriebs- und Verwaltungskosten sowie der Vertriebskosten wörtlich in § 133 Nr.1 Abs. 3 AktG 1937 übernommen. Mit dem gleichen Wortlaut ist diese Vorschrift in § 153 Abs. 2 AktG eingegangen.

2112 Geltende Rechtslage

Das Aktiengesetz enthält die Vorschriften über die Rechnungslegung in den §§ 148 ff. In diesen Bestimmungen sind besondere Regelungen für den aktienrechtlichen Jahresabschluß postuliert, die neben den allgemeinen Vorschriften des HGB über die Rechnungslegung gelten (§ 149 Abs.2 AktG).

1) Entscheidung des Reichsgerichtes II 94/26 vom 11.2.1927; Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen, 116.Band, Berlin und Leipzig 1927, S.119 ff. (133)

2) Vgl. Kormann, B., Die Bewertungsprobleme des neuen Aktienrechtes. - Konvergenz von Handels- und Steuerbilanz ? BB 1966 S.1277

Für den Untersuchungsgegenstand sind vornehmlich § 153 Abs.1 und 2 AktG sowie § 155 Abs.1 AktG von Interesse.

§ 153 Wertansätze der Gegenstände des Anlagevermögens

- (1) Gegenstände des Anlagevermögens sind zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um Abschreibungen oder Wertberichtigungen nach § 154 anzusetzen. Zugänge sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufzuführen.
- (2) Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen in angemessenem Umfang Abnutzungen und sonstige Wertminderungen sowie angemessene Teile der Betriebs- und Verwaltungskosten eingerechnet werden, die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen; Vertriebskosten gelten nicht als Betriebs- und Verwaltungskosten.

§ 155 Wertansätze der Gegenstände des Umlaufvermögens

- (1) Die Gegenstände des Umlaufvermögens sind zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, soweit nicht ein niedrigerer Wertansatz nach Absatz 2 geboten oder nach den Absätzen 3 und 4 zulässig ist. Für die Berechnung der Herstellungskosten gilt § 153 Abs.2. Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, kann für den Wertansatz gleichartiger Gegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, daß die zuerst oder daß die zuletzt angeschafften oder hergestellten Gegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind.

Nach der Bewertungskonzeption des AktG wird nicht - wie im AktG 1937- ein höchstzulässiger Wertansatz bestimmt. Durch die Formulierung "sind zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen" wird vielmehr vorgeschrieben, mit welchem Wert die einzelnen Vermögensgegenstände der Aktiengesellschaft zu bilanzieren sind. Dieses Bewertungsprinzip wird in der Literatur

"Grundsatz der Bestimmtheit des Wertansatzes" ¹⁾ oder auch "Fixwertprinzip" ²⁾ genannt. Nach diesem Prinzip bilden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Geltungsbereich des Aktiengesetzes 1965 nicht mehr den Höchstwert - wie im Aktiengesetz 1937 -, sondern die Grundlage der Bilanzierung. ³⁾

Trotz der gegenüber dem Aktiengesetz 1937 geänderten Bedeutung der Bewertungsmaßstäbe hat der Gesetzgeber davon abgesehen, die Begriffe Anschaffungs- und Herstellungskosten zu definieren. Das Aktiengesetz beschränkt sich darauf, zur Ermittlung der Herstellungskosten in § 153 Abs.2 AktG festzulegen, daß Abnutzungen und Wertminderungen sowie Betriebs- und Verwaltungskosten in angemessenem Umfang berücksichtigt werden dürfen. Vertriebskosten gehören nicht zu den Betriebs- und Verwaltungskosten. § 153 Abs.2 AktG steht im Zusammenhang mit den Bestimmungen über die Bewertung des Anlagevermögens.

§ 155 AktG, in dem der Wertansatz des Umlaufvermögens geregelt ist, verweist ausdrücklich auf § 153 Abs. 2. Diese Bezugnahme läßt erkennen, daß für die Ermittlung der Herstellungskosten im Bereich des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens die selben Grundsätze gelten.

1) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Band 1, a.a.O., Vorbemerkungen zu §§ 153 bis 156 Tz.6

2) Vgl. Albach, H., Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem Aktiengesetz 1965, BB 1966 S.377

3) Die Abwertungsvorschriften der §§ 154 Abs.2 und § 155 Abs.2 und 3 (Anlage 1) sollen im Rahmen dieser Arbeit nicht näher erörtert werden.

Eine Bewertungsmethode wurde nicht festgelegt. Die Wahl der Bewertungsmethode bleibt vielmehr der bilanzierenden Gesellschaft überlassen. 1)

Bei Ausübung des Methodenwahlrechts ist die Gesellschaft in-
dessen an die in § 149 AktG (Anlage 1) postulierten allgemei-
nen Grundsätze für den Jahresabschluß gebunden.

§ 149 Inhalt des Jahresabschlusses

- (1) Der Jahresabschluß hat den Grundsätzen
ordnungsmäßiger Buchführung zu entspre-
chen. Er ist klar und übersichtlich auf-
zustellen und muß im Rahmen der Bewertungs-
vorschriften einen möglichst sicheren Ein-
blick in die Vermögens- und Ertragslage
der Gesellschaft geben.
- (2) Soweit in den folgenden Vorschriften nichts
anderes bestimmt ist, sind die Vorschriften
des Vierten Abschnitts des Ersten Buchs des
Handelsgesetzbuchs über Handelsbücher an-
zuwenden.

Die Auswirkung dieser Bestimmung auf die Wahl der Bewertungs-
methode wird in der Literatur unterschiedlich gesehen.

Nach Döllerer könnte die Formulierung des § 149 AktG "und muß
... einen möglichst sicheren Einblick ...geben" die Auffassung
zulassen, daß von mehreren zulässigen Wertansätzen stets der-
jenige zu wählen ist, der den besten Einblick in die Vermögens-
und Ertragslage der Gesellschaft gewährleistet. 2) Dieser An-
sicht zufolge ist der Bewertungsspielraum der Unternehmung er-
heblich eingeengt.

1) Vgl. Kropff, B., Aktiengesetz, a.a.O., S.240

2) Vgl. Döllerer, G., Gläubigerschutz und Aktionärsschutz im
neuen Aktienrecht - ein Scheingegensatz, BB 1966 S.629 ff.
(S. 630)

Einen größeren Bewertungsspielraum sehen Kropff und Forster in den Bewertungsbestimmungen des Aktienrechts. Nach Kropff sind die Bewertungswahlrechte "in erster Linie entsprechend ihrem Sinn und Zweck auszuüben", erst danach "greift die allgemeine Forderung nach einem möglichst sicheren Einblick ein".¹⁾ Kropff überläßt es daher dem Ermessen der Gesellschaft, wie das gesetzliche Gebot erfüllt wird, den möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage zu gewährleisten. Gestattet die gewählte Bewertungsmethode noch den sicheren Einblick, so ist der Jahresabschluß auch dann nicht zu beanstanden, wenn die angewandte Bewertungsmethode zwar nicht den besten, jedoch einen sicheren Einblick gibt. Eine ähnliche Auffassung vertritt Forster,²⁾ der eine Einschränkung des Bewertungsmethodenwahlrechtes nur für den Fall annimmt, daß durch die Bewertungsmethode der gesetzlich geforderte sichere Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft erschwert oder gar vereitelt werden soll.

Diese Autoren stützen ihre Auffassung vornehmlich auf § 160

1) Kropff, B., Bilanzwahrheit und Ermessensspielraum in den Rechnungslegungsvorschriften des Aktiengesetzes 1965, WpG. 1966 S.369 ff. (S.372)

2) Vgl. Forster, K.H., Neue Pflichten des Abschlußprüfers nach dem Aktiengesetz von 1965, WpG. 1965 S.585 ff. (S.588)

Abs. 2 Satz 2 AktG.

§ 160 Inhalt des Geschäftsberichts

(1) ...

(2) Im Geschäftsbericht ist ferner der Jahresabschluß zu erläutern. Dabei sind die Bewertungs- und Abschreibungsmethoden so vollständig anzugeben, wie es zur Vermittlung eines möglichst sicheren Einblicks in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft erforderlich ist; auf die Angabe dieser Methoden im Geschäftsbericht für ein früheres Geschäftsjahr, das nicht weiter zurückliegt als das dritte vorausgegangene Geschäftsjahr, kann Bezug genommen werden. In jedem Geschäftsbericht sind zu den einzelnen Posten des Anlagevermögens die Abschreibungen und Wertberichtigungen anzugeben, die auf Zugänge des Geschäftsjahrs gemacht worden sind. In jedem Geschäftsbericht sind ferner Abweichungen des Jahresabschlusses von dem letzten Jahresabschluß, die die Vergleichbarkeit mit dem letzten Jahresabschluß beeinträchtigen, namentlich wesentliche Änderungen der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden einschließlich der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen oder Wertberichtigungen zu erörtern; dabei brauchen Einzelheiten nicht angegeben zu werden. Wird infolge von Änderungen der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden einschließlich der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen oder Wertberichtigungen ein Jahresüberschuß oder Jahresfehlbetrag ausgewiesen, der um mehr als zehn vom Hundert unter oder über dem Betrag liegt, der ohne die Änderung auszuweisen wäre, so ist der Unterschiedsbetrag anzugeben, wenn er einhalb vom Hundert des Grundkapitals übersteigt.

Kropff weist zu Recht darauf hin, daß eine eingehende Darstellung der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden nicht erforderlich wäre, wenn § 149 Abs.1 Satz 2 AktG keinen Bewertungsspielraum belassen würde. 1) Auch aus der Begründung zum AktG läßt sich das gleiche Ergebnis ableiten, denn der Rechtsausschuß des Bundestages geht davon aus, daß auf Grund des Bewertungswahlrechtes sich der anzusetzende Wert nicht unmittelbar aus dem Gesetz, "sondern nur aus dem Gesetz in Verbindung mit der in den gesetzlichen Grenzen gewählten Bewertungs- und Abschreibungsmethode" ergibt. 2) In der Begründung wird in diesem Zusammenhang auf die entscheidende Bedeutung der Berichtspflicht über die Bewertungsmethoden gemäß § 160 Abs. 2 AktG hingewiesen.

Unter Würdigung dieser Gedanken in der Begründung zum Aktiengesetz schließen wir uns der Auffassung von Kropff und Forster an, nach der für die Wahl der Bewertungsmethode noch ein Spielraum verbleibt. Der Einblick in die Vermögens- und Ertragslage ist durch die gebotene Darstellung der Bewertungsmethode im Geschäftsbericht gewährleistet; die Wertansätze der einzelnen Vermögensgegenstände in der aktienrechtlichen Bilanz sind damit "bestimmbar" gemacht. 3)

1) Vgl. Kropff, B., Bilanzwahrheit und Ermessensspielraum in den Rechnungslegungsvorschriften des Aktiengesetzes 1965, a.a.O., S.372

2) Kropff, B., Aktiengesetz, a.a.O. S.240

3) Vgl. auch Kropff, B., Leitgedanken der Bewertungsvorschriften des künftigen Aktienrechts, Wpg. 1964, S.565 ff.

Dieses Bewertungssystem erfordert eine genauere Untersuchung der Bewertungsmethoden und der Bewertungsmaßstäbe als nach dem Aktiengesetz 1937 erforderlich war. 1) 2)

212 Steuerliche Vorschriften und Verwaltungsanordnungen

2121 Historische Entwicklung

Steuerlich diente die Bilanz erst seit dem Preußischen Einkommensteuergesetz von 1891 als Grundlage der Steuererhebung. Dabei ging das Einkommensteuergesetz von der Handelsbilanz aus; besondere steuerliche Bewertungsvorschriften bestanden nicht. 3)

-
- 1) Der Verstoß gegen die Bewertungsvorschriften kann gem. § 256 Abs. 5 AktG (Anlage 1) die Nichtigkeit des Jahresabschlusses zur Folge haben. Besteht Anlaß zur Annahme einer nicht unwesentlichen Unterbewertung, so hat das Gericht auf Antrag Sonderprüfer zu bestellen (§ 258 Abs. 1 AktG), für die die besonderen Bestimmungen der §§ 258 - 261 AktG gelten. (Vgl. eingehender: Godin-Wilhelmi, Aktiengesetz vom 6.9.1965, 4. Aufl., Band I, §§ 1 - 178, Berlin-New York 1971, Anm. 10 zu § 152).
 - 2) Vgl. auch Döllerer, G., Statische oder dynamische Bilanz? a.a.O., S.637!
 - 3) Vgl. Wall, F., Grundsätzliche Erwägungen zur Handels- und Steuerbilanz, Stuttgart 1952, S. 46 f. Wall weist darauf hin, daß im Hinblick auf die geringen Einkommensteuersätze vor dem 1. Weltkrieg (3 - 4 %) kein Bedürfnis für besondere steuerliche Bilanzierungsvorschriften bestanden habe.

Nach dem Einkommensteuergesetz vom 29.3.1920 ¹⁾ war der Geschäftsgewinn unter Berücksichtigung der Werte der Erzeugnisse, Waren und Vorräte zu ermitteln. ²⁾ Erst das Einkommensteuer-Änderungsgesetz vom 24.3.1921 ³⁾ führte die Anschaffungs- und Herstellungskosten als Bewertungsmaßstäbe in das Steuerrecht ein. Nach dieser Vorschrift war es jedoch auch gestattet, mit dem höheren gemeinen Wert zu bilanzieren. ⁴⁾ Das Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925 ⁵⁾ stellte wieder den gemeinen Wert in den Vordergrund ⁶⁾ und erklärte den gemeinen Wert zum primären Wertansatz. Es räumte dem Steuerpflichtigen lediglich ein Wahlrecht ein, statt des gemeinen Wertes den "Anschaffungs- oder Herstellungspreis" anzusetzen. ⁷⁾

1) RGBl. 1920 S.345

2) Vgl. § 33 EStG 1920

3) Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 29.März 1920. Vom 24. März 1921 (RGBl. 1921 S.313)

4) Vgl. § 33 a in der Fassung des Einkommensteuer-Änderungsgesetzes 1921

5) RGBl. 1925 I S.189

6) Vgl. Schrader, H., Zu den Auswirkungen des Aktiengesetzes 1965 auf das Bilanzsteuerrecht, DB 1966 S.1144 ff. (S.1146)

7) § 19 EStG 1925

Diese Bewertungsvorschriften haben eine Auslegung durch die Finanzrechtsprechung erfahren, die bis etwa 1934 zur Entwicklung der Steuerbilanz führte. ¹⁾ In dieser Zeit hat der RFH auch zur Ermittlung der Herstellungskosten verschiedentlich Stellung genommen.

So in den Urteilen VI A 1789/29 vom 6. Februar 1930 und I A 245/30 vom 9. Januar 1931, ²⁾ in denen der RFH noch entschieden hat, daß die Fertigungsgemeinkosten zwar als Teil der Herstellungskosten aktivierungsfähig, jedoch nicht aktivierungspflichtig sind. Diese Rechtsprechung des RFH für das Gebiet des Steuerrechts wurde durch die bereits erwähnte Aktienrechtsnovelle vom 19. September 1931 auf das Aktienrecht übertragen.

In dem EStG 1934 sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten an die Stelle des gemeinen Wertes als grundsätzlicher Bewertungsmaßstab getreten. Anders als im Aktienrecht wurde im Einkommensteuergesetz selbst die angeführte Rechtsprechung des RFH zur Behandlung der Fertigungsgemeinkosten nicht berücksichtigt. Lediglich in der Begründung zum EStG wird erklärt, daß unter Herstellungskosten "alle auf die Herstellung verwandten Kosten zu verstehen" sind. ³⁾ Diese Bewertungsvorschriften des EStG 1934 wurden in die späteren Fassungen des Einkommensteuergesetzes im wesentlichen unverändert übernommen.

1) Vgl. Bühler, O. - Scherpf, P., Bilanz und Steuer, 7. Aufl., München 1971, S. 6.

2) RStB1. 1930 S.346 und RStB1. 1931 S.307

3) Begründung zum Einkommensteuergesetz 1934 - RStB1. 1934 S.33 ff. (S.38) -.

Die Finanzverwaltung hat in den Einkommensteuer-Richtlinien festgelegt, was nach ihrer Auffassung zu den steuerlichen Herstellungskosten gehört. Dabei nahm die Finanzverwaltung ursprünglich auf die LSP ¹⁾ Bezug. ²⁾ Erst in den Einkommensteuer-Richtlinien 1958 ³⁾ entfiel der Hinweis auf die LSP im Zuge einer völligen Neufassung des Abschnittes 33 EStR, der die Herstellungskostenermittlung regelt ⁴⁾

2122 Geltende Rechtslage

Das Einkommensteuergesetz regelt die Bewertung des der Abnutzung unterliegenden Anlagevermögens in § 6 Abs.1 Nr. 1

-
- 1) Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten - LSP - (Anlage zur Verordnung PR 30/53 über Preise bei öffentlichen Aufträgen. Vom 21.11.1953) - Bundesanzeiger Nr. 244 vom 18.12.1953 -
 - 2) Vgl. z.B. Abschn. 33 EStR 1955. Vom 6.4.1956 (BStBl. 1956 I S.75)
 - 3) Vgl. Abschn. 33 EStR 1958
 - 4) Vgl. auch Längsfeld, H., Die Einkommensteuer - Ergänzungsrichtlinien 1958, DB 1959, S.837 f.

und des Umlaufvermögens in § 6 Abs. 1 Nr. 2:

§ 6 Bewertung

(1) Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt das Folgende:

1. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung nach § 7, anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, darf der Bilanzansatz nicht über den letzten Bilanzansatz hinausgehen.
2. Andere als die in Ziffer 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter des Betriebs (Grund und Boden, Beteiligungen, Geschäfts- oder Firmenwert, Umlaufvermögen) sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Statt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann der niedrigere Teilwert (Ziffer 1 Satz 3) angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ist auch der Ansatz des höheren Teilwerts zulässig, wenn das den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.

Eine Erläuterung des Begriffs "Herstellungskosten" enthält das Einkommensteuergesetz nicht. Auch die Einkommensteuer-Durchführungsverordnung erklärt den Begriff "Herstellungskosten" nicht.

Die Finanzverwaltung hat sich daher in Verwaltungsanordnungen unter Hinweis auf die Ergebnisse der Finanzrechtsprechung um eine Klärung des Umfangs der Herstellungskosten bemüht. Die grundlegende Auffassung der Finanzverwaltung zu den Herstellungskosten ist in Abschnitt 33 der Einkommensteuer-Richtlinien niedergelegt. ¹⁾ In dieser Verwaltungsanweisung werden die Herstellungskosten zunächst als die bei der Herstellung entstehenden Material- und Fertigungsgemeinkosten definiert. Daran anschließend erfolgt eine Aufzählung verschiedener Kostenstellen und Kostenarten, die nach Auffassung der Finanzverwaltung zwingend in die Herstellungskosten einzubeziehen sind und jener Kostenstellen/Kostenarten, die nach Wahl des Steuerpflichtigen bei der Ermittlung der Herstellungskosten berücksichtigt werden können. Schließlich nimmt die Finanzverwaltung in Abschn. 33 EStR noch zu Einzelfragen wie der Behandlung von Abschreibungen bei der Berechnung der Herstellungskosten Stellung. Daneben bestehen noch zahlreiche

1) Vgl. Einkommensteuer-Richtlinien für das Kalenderjahr 1972 (EStR 1972) vom 23.5.1973 (BStBl. 1973 I S. 223). Abschn. 33 ist in Anlage 3 wiedergegeben. Diese Fassung geht im wesentlichen auf die Fassung des Abschn. 33 der Einkommensteuer-Ergänzungsrichtlinien (EStR 1958) vom 31.7.1959 (BStBl. 1959 I S. 531) zurück.

Verwaltungserlasse, die überwiegend von den obersten Finanzbehörden der Länder veröffentlicht wurden. 1)

2123 Verhältnis der steuerlichen zu den aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften

Ein Vergleich des Wortlautes der steuerlichen Bewertungsvorschriften mit denen des Aktiengesetzes zeigt insofern eine Übereinstimmung, als in beiden Rechtskreisen die Herstellungskosten - neben den Anschaffungskosten - zum maßgebenden Wertansatz bestimmt werden. Damit stellt sich die Frage nach dem Verhältnis der aktienrechtlichen zu den steuerlichen Bewertungsvorschriften. In der Literatur ist das Problem nach der Einführung des AktG diskutiert worden. Verschiedene Autoren hielten die Bilanzierungsbestimmungen des Aktiengesetzes in vollem Umfange auch für das Bilanzsteuerrecht maßgebend. 2) Demgegenüber wurde auch geäußert, daß "mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit" die Steuerbilanzen von der Neugestaltung der aktienrechtlichen Vorschriften

-
- 1) In diesem Zusammenhang sei allgemein darauf hingewiesen, daß die Verwaltungserlasse den Charakter einer Dienstanweisung an die nachgeordneten Finanzbehörden haben. Eine unmittelbare Bindung des Steuerpflichtigen wird durch einen Erlaß - das gilt auch für die Einkommensteuer-Richtlinien - nicht geschaffen. Sofern der Steuerpflichtige eine in den Verwaltungsanordnungen vertretene Auffassung nicht teilt, kann er eine Überprüfung durch die Finanzgerichte erwirken.
 - 2) Vgl. Fasold, Zur Anerkennung des Lifo-Verfahrens nach dem AktG. 1965 für das Bilanzsteuerrecht, DB 1966 S.1286 ff.; Görres, P., Zur Anwendbarkeit des Lifo-Verfahrens nach dem neuen Aktiengesetz, BB 1966, S. 264 f.; Konkok, G., Zu den Auswirkungen des AktG 1965 auf das Bilanzsteuerrecht, DB 1966 S. 1017 f.; Schrader, H., Zu den Auswirkungen des AktG 1965 auf das Bilanzsteuerrecht, a.a.O., S. 1144 ff.
Den hier genannten Autoren ging es um die Frage, ob die nach dem Lifo-Verfahren ermittelten Werte als Anschaffungskosten im steuerlichen Sinne anerkannt werden können.

so gut wie unberührt bleiben" 1). Schließlich sahen einige Verfasser die Vorschriften des Aktiengesetzes für das Bilanzsteuerrecht nur insoweit als maßgeblich an, als sie Bilanzierungsge- oder -verbote enthalten, wohingegen die Bewertung in der Steuerbilanz sich nach den besonderen Vorschriften des Steuerrechts richtet 2). Dieser Auffassung schließen wir uns wegen der oben erörterten unterschiedlichen Bedeutung der aktienrechtlichen und der steuerlichen Bewertungsvorschriften an.

Die Eigenständigkeit der steuerlichen Bewertungsvorschriften bezieht sich sowohl auf die Höhe des Wertansatzes als auch auf die Methode seiner Ermittlung. 3) Für die Auslegung der steuerlichen Bewertungsnormen sind die Finanzgerichte, insbesondere der BFH berufen. Die Rechtsprechung des BFH ist bei Ermittlung

1) Littmann, E., Die aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften vom 6. September 1965 in der Sicht des Bilanzsteuerrechts, DStR 1966 S.233 ff. (S.236).

2) Vgl. z.B. Döllerer, G., Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, BB 1965 S.1405 ff.; Greiffenhagen, H., Zur Diskussion über die steuerlichen Auswirkungen der Aktienrechtsreform; FR 1966 S.476 ff. Vogel, H., Auswirkungen des Aktiengesetzes 1965 auf das Bilanzsteuerrecht, DB 1966 S.909 ff. v.Wallis, H., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und das Steuerrecht aus der Sicht des AktG 1965, NB 1967, Nr. 2, S.21 ff.

3) Vgl. Vogel, H., Auswirkungen des Aktiengesetzes 1965 auf das Bilanzsteuerrecht, a.a.O., S.909 ff.; vgl. auch BT-Drucksache V/3187 und V/2398 = Stellungnahme des BdF vom 14.12.1967 = DB 1969 S. 148 = BB. 1968 S.74.

der Wertansätze in der Steuerbilanz zu beachten. Da andererseits die Auslegung der handelsrechtlichen und aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften zur Kompetenz des BGH gehört, sind unterschiedliche Auslegungen der gleichen Rechtsbegriffe - wie etwa Herstellungskosten - im Handels- (Aktien-) recht einerseits und im Steuerrecht andererseits denkbar. Eine unterschiedliche Auslegung des Herstellungskostenbegriffs durch den BGH und den BFH ist bisher jedoch noch nicht bekanntgeworden.

Abweichungen zwischen handelsrechtlichen und steuerlichen Herstellungskosten beruhen in der Praxis daher darauf, daß in der Handelsbilanz ein Wertansatz gewählt wurde, der den steuerlichen Bewertungsvorschriften nicht entspricht.

Sofern in der aktienrechtlichen Handelsbilanz ein Wertansatz gewählt wurde, der mit den steuerlichen Bewertungsvorschriften übereinstimmt, ist der handelsrechtliche Wertansatz auch für die Besteuerung maßgebend. ¹⁾ Dieses Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ²⁾ ergibt sich aus § 5 EStG:

- (1) Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen

1) Die heute geltende Rechtslage wird auch in das EStG 1975 übernommen. § 12 Abs.2 des Entwurfs eines Einkommensteuergesetzes lautet: "Steuerrechtliche Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte dürfen in der Steuerbilanz nicht abweichend von der Handelsbilanz ausgeübt werden." - vgl. Bundsrats-Drucksache 700/73 S.20.

2) Die Formulierung des Maßgeblichkeitsprinzips geht auf E. Becker zurück. (Vgl. Saage, G., Die Bedeutung der aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften für die steuerliche Gewinnermittlung - Teil I - DB 1968, S.361) - Das Maßgeblichkeitsprinzip wurde in ständiger Rechtsprechung des PFH und des BFH bestätigt, vgl. z.B.
RFH-Urteil I A 110/33 vom 23.5.1935 - RStBl. 1935 S.1467
RFH-Urteil I A 145/36 vom 28.7.1936 - RStBl. 1936 S.1002
RFH-Urteil I 364/38 vom 22.11.1938 - RStBl. 1939 S. 356
BFH-Urteil IV 255/53 U vom 28.1.1954 - BStBl. 1954 III S.109
BFH-Gutachten I D 1/53 S vom 26.1.1950 - BStBl. 1950 III S.191
BFH-Urteil I 198/61 U v.4.9.1962 - BStBl. 1963 III S.7

und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist.

...

- (4) Die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen (§ 4 Abs. 1), über die Zulässigkeit der Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2), über die Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 bis 7), über die Bewertung (§§ 6, 6a) und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung (§ 7) sind zu befolgen.

Die Handelsbilanz ist damit das "primäre Element, auf dem die Besteuerung aufbaut." ¹⁾ Zur steuerlichen Gewinnermittlung sind nur solche Wertansätze der Handelsbilanz zu berichtigen, die zwingenden steuerlichen Bewertungsvorschriften entgegenstehen. ²⁾ Um Bewertungsabweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz zu vermeiden, dürfte sich in der Praxis der handelsrechtliche Wertansatz durchweg nach den steuerlichen Vorschriften richten, zumal der Gesetzgeber in §§ 154 Abs. 2 und 155 Abs. 3 AktG eine Angleichung der aktienrechtlichen Wertansätze an die steuerlichen ausdrücklich für zulässig erklärt hat. ³⁾

-
- 1) v. Wallis, H., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und das Steuerrecht aus der Sicht des Aktiengesetzes 1965, a.a.O., S. 21. Vgl. auch Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, 3. Auflage, München 1972, S. 386.
- 2) Vgl. Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes (= Gesetz vom 16.5.1969 - BGBl. 1969 I, S. 421 = BStBl. 1969 I, S. 320), BT-Drucksache V/3187, S. 3; vgl. auch Ascher, Th., Die Steuerbilanz, Essen 1958, S. 90.
- 3) Vgl. auch Birkholz, H., Das neue Aktienrecht in steuerlicher Sicht, BB 1966, S. 709 ff. (S. 710).

Es mag dahingestellt bleiben, ob durch diese Regelung - wie Birkholz meint - "die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz im echten Sinne wiederhergestellt" 1) oder aber - was Saage annimmt - das Maßgeblichkeitsprinzip zur Wahrung von Steuervorteilen umgekehrt wird. 2) In jedem Fall sind bei einer Untersuchung des aktienrechtlich zulässigen Wertansatzes die relevanten steuerlichen Bestimmungen mit zu berücksichtigen. Dies gilt wegen der obengenannten Bestimmungen des Aktiengesetzes insbesondere dann, wenn es um die Feststellung der unteren Begrenzung der Herstellungskosten geht. 3)

213 Einfluß der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung auf den bilanziellen Herstellungskostenbegriff

Die Grundsätze ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung und Bilanzierung wurden durch kaufmännische Übung, die Betriebswirtschaftslehre sowie Gesetz und Rechtsprechung entwickelt.

-
- 1) Birkholz, H., Das neue Aktienrecht in steuerlicher Sicht, a.a.O., S. 710.
 - 2) Vgl. Saage, G., Die Bedeutung der aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften für die steuerliche Gewinnermittlung (Teil II), DB 1968 S.407 ff. (S. 409).
 - 3) Schubert, W. geht davon aus, daß man aktienrechtlich "ganz allgemein als untere Bewertungsgrenze diejenige ansehen darf, die sich aus den steuerlichen Vorschriften ergibt." Betriebswirtschaftliche Überlegungen zum Ausweis und zur Verwendung von Gewinn nach dem neuen Aktienrecht, ZfB 1965 S.818 ff. (S.821).

Sie haben den Charakter grundlegender Ordnungsvorschriften für die Bilanzierung ¹⁾, deren Beachtung in § 149 AktG ausdrücklich gefordert wird.

Diese Grundsätze sind eine Generalklausel, mit der schwer bestimmbare Sachverhalte geregelt werden sollen, die nur in zahlreichen, teilweise nur lückenhaft formulierbaren Einzelvorschriften erfaßt werden können. ²⁾ Die Bedeutung der Grundsätze erstreckt sich aufgrund des Prinzips der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz auch auf die Steuerbilanz. ³⁾

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung haben einen formellen und einen materiellen Inhalt. ⁴⁾ Für die Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten interessieren die materiellen Grundsätze, vornehmlich

- 1) das Prinzip vorsichtiger Bewertung
- 2) das Prinzip der Bewertungskontinuität
- 3) das Stichtagsprinzip
- 4) das Prinzip der Einzelbewertung.

-
- 1) W.Jellinek sieht in den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung Rechtsquellen mit abgeleiteter Rechtsatzwirkung. Vgl. Döllerer, G., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, Wng. 1959 S.653; ebenso Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2.Aufl., Düsseldorf 1970, S.2, unter Hinweis auf § 38 HGB.
 - 2) Vgl. Barth, K., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich und steuerlich - Ein geschichtlicher Aufriß, ZfHf 1963 S.384 ff. (S.392).
 - 3) Vgl. Barske, K., Gedanken zum Verhältnis der Handelsbilanz zur Steuerbilanz, DB 1964 S.1569; ferner Döllerer, G., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, a.a.O., S.655 und Littmann, E., Das Recht der Steuerbilanz, Teil I, DStR 1962/63 S.651 ff. (S.653).
 - 4) Vgl. auch Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, a.a.O., S.3.

2131 Prinzip vorsichtiger Bewertung

Das Prinzip vorsichtiger Bewertung ist "das oberste Prinzip der handelsrechtlichen Bilanzierung"; 1) es gebietet eine vorsichtige Abschätzung der Risiken und Chancen und damit auch eine "vernünftige kaufmännische Beurteilung". 2) Aus diesem Prinzip ergibt sich allgemein, daß nicht genau zu ermittelnde Herstellungskosten im Zweifel eher zu niedrig als zu hoch anzusetzen sind.

Das Vorsichtsprinzip konkretisiert sich im einzelnen in vier Bewertungsprinzipien, 3) es umfaßt:

- das Realisationsprinzip
- das Zeitwertprinzip
- das Niederstwertprinzip und
- das Höchstwertprinzip

Eine besondere Bedeutung für die Herstellungskostenermittlung kommt dem Realisationsprinzip zu. Dieser Grundsatz besagt, daß ein Umsatzertrag nur durch eine dem Abnehmer erbrachte Leistung, d.h. durch den Umsatz realisiert wird. Realisationszeitpunkt ist somit der Zeitpunkt der Lieferung. 4) Dieses Prinzip bestimmt damit, wann ein Umsatzertrag entstanden ist. Zugleich mit dem Umsatzertrag - und erst in diesem Zeitpunkt - wird auch der dem Umsatzertrag zuzuordnende Aufwand ergebniswirksam. 5)

-
- 1) Saage, G., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aus der Sicht des neuen Aktienrechts, NB 1967, Nr.2, S. 1 ff. (S.6).
 - 2) Adler/Düring/Schmaltz, a.a.O., Tz. 82 zu § 149 AktG.
 - 3) Vgl. Heinen, E., Handelsbilanzen, a.a.O., S.86 f.
 - 4) Vgl. Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, a.a.O., S.192.
 - 5) Vgl. Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, a.a.O., S.194.

Daraus folgt einmal, daß die den Erträgen zuzuordnenden Aufwendungen bis zum Umsatzakt erfolgsneutral zu behandeln, d.h. zu aktivieren sind und zum anderen, daß die den einzelnen Gütern zuzuordnenden Aufwendungen höchstens mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder den aus Aufwendungen abgeleiteten Herstellungskosten bewertet werden dürfen, weil nur dadurch der Ausweis unrealisierter Gewinne unterbunden wird. ¹⁾ Damit wird im Interesse der Gläubiger die Ausschüttung künftiger Gewinne verhindert und so das haftende Kapital erhalten. ²⁾ Dieser Teilaspekt des Realisationsprinzips wird auch Anschaffungswertprinzip genannt. ³⁾ Das Realisationsprinzip findet seine Grundlage in der pagatorischen Handelsbilanz und wegen des Zusammenhangs zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz - auch der Steuerbilanz. ⁴⁾ Bei Ableitung der bilanziellen Herstellungskosten aus der Kostenrechnung ist dieses Prinzip für die Bewertung der in die unfertigen und fertigen Erzeugnisse eingegangenen Güter und Leistungen von erheblicher Bedeutung.

-
- 1) Vgl. Albach, H., Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem Aktiengesetz 1965, a.a.O., S.378.
 - 2) Nach Schneider, D., Aktienrechtlicher Gewinn und ausschüttungsfähiger Betrag, Wpg. 1971 S.607 ff., kann ein ausschüttungsfähiger Gewinn erst dann vorliegen, "wenn ein Wirtschaftsgut abgegangen und die Einnahmen zugeflossen sind" (a.a.O.S.609). Diese Auffassung von Schneider geht damit noch weiter.
 - 3) Vgl. z.B. Buchner, R., Zur Bedeutung des Anschaffungswertprinzips für die Ermittlung der aktienrechtlichen Herstellungskosten, ZfB 1974 S.71 ff. (S. 74, 76); ferner Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, a.a.O., S.76 ff., der dieses Prinzip "Anschaffungsprinzip" nennt. Koch, H., Die Problematik des Niederstwertprinzip, Wpg. 1957 S.1 ff., 31 ff., 60 ff., nennt das Realisationsprinzip auch "Grundsatz der Bewertung zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten" (a.a.O., S.4 f.).
 - 4) Vgl. Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, a.a.O., S.76.

Nach dem Zeitwertprinzip hat die Bewertung der einzelnen Güter zum Wiederbeschaffungswert am Bilanzstichtag zu erfolgen. Sofern der Wiederbeschaffungswert am Bilanzstichtag höher ist als die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten kollidiert das Zeitwertprinzip mit dem Anschaffungswertprinzip. Dieser Konflikt ist durch das Aktiengesetz so gelöst worden, daß das Anschaffungswertprinzip Vorrang hat, denn die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter darf höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfolgen. Das Zeitwertprinzip gilt daher nur im Rahmen des Niederstwertprinzips.

Das Niederstwertprinzip fordert, daß auf der Aktivseite von zwei möglichen Wertmaßstäben (z.B. Anschaffungskosten oder Marktpreis) -jedenfalls im Umlaufvermögen - der niedrigere gewählt werden muß. 1) Dem Niederstwertprinzip auf der Aktivseite entspricht das Höchstwertprinzip auf der Passivseite. Durch das Niederstwertprinzip und das Höchstwertprinzip werden nicht realisierte Verluste im Jahre der Entstehung wirksam, wohingegen nicht realisierte Gewinne das Ergebnis nicht beeinflussen dürfen. Infolge dieser ungleichen Behandlung unrealisierter Gewinne und unrealisierter Verluste werden Niederstwertprinzip und Höchstwertprinzip auch unter dem Begriff Imparitätsprinzip zusammengefaßt. Das Imparitätsprinzip wird von verschiedenen Autoren auch als Teil des Realisationsprinzips, als "imparitätisches Realisationsprinzip" aufgefaßt. 2)

1) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens können auf den niedrigeren Wert abgeschrieben werden (§ 154 Abs.2 AktG; § 6 Abs.1 Nr. 1 EStG)

2) Gegen die Auffassung: Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, a.a.O., S.182, weil durch das Realisationsprinzip und durch das Imparitätsprinzip unterschiedliche Sachverhalte geklärt werden sollen: das Realisationsprinzip klärt, wann ein Ertrag (und der damit verbundene Aufwand) realisiert wird, das Imparitätsprinzip hingegen bestimmt die Realisierung erwarteter Verluste aus nicht abgewickelten Geschäften.

2132 Prinzip der Bewertungskontinuität

Das Prinzip der Bewertungskontinuität - auch Prinzip der Bewertungsstetigkeit genannt - 1) ist ein Teilprinzip des Grundsatzes der Bilanzkontinuität. 2) Das Prinzip der Bewertungskontinuität fordert die Beibehaltung der gleichen Bewertungsgrundsätze von Bilanz zu Bilanz, um die Vergleichbarkeit der Periodenergebnisse zu gewährleisten. Die Vergleichbarkeit der Periodenergebnisse ist nach Schmalenbach wesentlich, weil sich bei der Bewertung Ungenauigkeiten und Schätzungsfehler nicht vermeiden lassen. Da der Erfolg nicht absolut richtig errechnet werden kann, soll der Einblick in die Ergebnislage 3) der Unternehmung durch den Vergleich der Ergebnisse aus anderen Perioden erleichtert werden. Dieser Vergleich ist jedoch nur dann möglich, wenn in den einzelnen Jahren nach den gleichen Grundsätzen bilanziert wurde. 4)

-
- 1) Vgl. Forster, K.-H., Bewertungsstetigkeit und Rechnungslegung nach dem AktG 1965, Wpg. 1966 S. 555 ff.
 - 2) Der Grundsatz der Bilanzkontinuität umfaßt verschiedene Bilanzierungsprinzipien:
 - (1) die Bilanzidentität (Identität zwischen Schlußbilanz des Vorjahres und Anfangsbilanz des laufenden Jahres)
 - (2) formale Bilanzkontinuität (Beibehaltung der Gliederung aufeinander folgender Bilanzen)
 - (3) materielle Bilanzkontinuität:
 - a) Bewertungskontinuität (Beibehaltung der Wertansätze)
 - b) Wertzusammenhang (einmal bilanzierte Wertansätze sind in späteren Bilanzen grundsätzlich nicht zu überschreiten)

vgl. im einzelnen Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, a.a.O., S. 362 ff., ferner Heinen, E., Handelsbilanzen, a.a.O., S. 94 f.
 - 3) § 149 AktG fordert den Einblick in die Ertragslage der Unternehmung. Erträge sind jedoch periodisierte Einnahmen, denen in der pagatorischen Rechnung die Aufwendungen als periodisierte Ausgaben gegenübergestellt werden. Der Saldo aus Ertrag ./ Aufwand stellt das Ergebnis dar (vgl. Hahn, D., Planungs- und Kontrollrechnung - PuK -, Wiesbaden 1974, S. 74). Wir halten daher den Begriff "Ergebnislage" betriebswirtschaftlich für zutreffender als den vom AktG verwendeten Terminus "Ertragslage".
 - 4) Vgl. Schmalenbach, E., Dynamische Bilanz, 11. Aufl., Köln und Opladen 1953, S. 34; vgl. dazu auch Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, a.a.O., S. 297 ff.

Das Prinzip der Bewertungskontinuität dient damit einer verbesserten Rechenschaftslegung. 1) Die Bewertungsstetigkeit kann und sollte daher nur dann durchbrochen werden, wenn sachlich Gründe vorliegen, die voraussichtlich auch in den Folgejahren gelten. 2) Eine Änderung zur Manipulation des Ergebnisses ist nicht statthaft. 3)

Das Aktiengesetz hat das Vergleichbarkeitsprinzip nicht in der strengen Form postuliert. Nach dem Gesetz sind Bewertungsänderungen zugelassen, wobei allerdings die Unternehmung gemäß § 160 Abs.2 AktG verpflichtet ist, die Bewertungsänderung im Geschäftsbericht zu erörtern. Das aktienrechtliche Vergleichbarkeitsprinzip ist damit "anders als das Schmalenbach'sche Vergleichbarkeitsprinzip kein Bewertungsprinzip, sondern ein Postulat der Rechenschaftslegung". 4) Adler/Düring/Schmaltz nennen diese aktienrechtliche Regelung den "Grundsatz der Publizität von Stetigkeitsunterbrechungen". 5)

-
- 1) Vgl. Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, a.a.O., S. 307.
 - 2) Vgl. Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, a.a.O., S.307.
 - 3) Vgl. Wöhe, G., Bilanzierung und Bilanzpolitik, a.a.O., S.167.
 - 4) Saage, G., Reservepolitik im neuen Aktienrecht, NB 1966 Nr.3 S.71 ff. (S.73).
 - 5) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd.1, a.a.O., Tz. 29 zu § 149.

Der "Grundsatz der Publizität von Stetigkeitsunterbrechungen" gilt nur für Aktiengesellschaften und die Kommanditgesellschaften auf Aktien. Ein solcher Grundsatz, der nur für bestimmte Formen der Kapitalgesellschaften gilt, kann steuerlich schon im Hinblick auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht berücksichtigt werden. Außerdem soll der periodengerechte Gewinn ermittelt und der Besteuerung zugeführt werden; unzulässige Gewinnverlagerungen können nur durch die Bewertungskontinuität unterbunden werden. Steuerlich ist daher nach der Rechtsprechung des RFH und insbesondere des BFH der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit in der strengen Form maßgebend. Danach können die Bewertungsmethoden nur sachlich begründet geändert werden; ein willkürlicher Wechsel ist nicht zulässig. 1) Für die Ermittlung der Herstellungskosten ergibt sich, daß aktienrechtlich eine Änderung der Berechnungsmethode unter Beachtung der Berichtspflicht gemäß § 160 Abs. 2 AktG zulässig ist, wohingegen steuerlich ein Wechsel nur dann gestattet ist, wenn für die Änderung der Bewertungsmethode sachliche Gründe vorliegen. 2)

1) Vgl. z.B.

RFH-Urteil I A 244/28 vom 20.11.1928 - RStBl. 1929 S.32

RFH-Urteil I A a 420/29 vom 29.8.1929 - RStBl. 1929 S.543

RFH-Urteil I A 291/34 vom 7.4.1936 - RStBl. 1936 S.755

BFH-Urteil I 60/57 vom 1.4.1958 - BStBl. 1958 III S.291

BFH-Urteil I 198/60 vom 18.10.1960 - BStBl. 1960 III S.495.

In der älteren Rechtsprechung findet sich allerdings teilweise auch noch die Ansicht, daß der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit nicht zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung gehört.

2) Sachliche Gründe, die einer Änderung der Bewertungsmethode rechtfertigen, sind beispielsweise Vergrößerung des Betriebs, Veränderung in der Organisation des Rechnungswesens. Vgl. Wöhe, G., Betriebliche Steuerlehre, Bd. I, a.a.O., S.367.

2133 Stichtagsprinzip

Für die Bewertung in der Jahresbilanz gilt gemäß § 40 HGB grundsätzlich das Stichtagsprinzip, d.h. die Vermögensgegenstände sind mit den für den Abschlußstichtag maßgebenden Werten anzusetzen. 1)
Die gleichen Grundsätze gelten gemäß § 5 EStG auch für die Steuerbilanz.

Für die Bilanzierung zu Herstellungskosten folgt aus dem Stichtagsprinzip, daß die Herstellungskosten aus dem Zeitraum zu ermitteln sind, in dem die am Bilanzstichtag vorhandenen Bestände gefertigt wurden.

2134 Prinzip der Einzelbewertung

Nach § 39 Abs.1 und 2 HGB und § 6 Abs.1 EStG sind die in das Inventar aufzunehmenden Gegenstände grundsätzlich einzeln zu bewerten. 2) Durch diesen Grundsatz der Einzelbewertung soll die ordnungsgemäße Gewinnermittlung sichergestellt und insbesondere die Saldierung nicht realisierter Gewinne mit nicht realisierten Verlusten, die bei einer Gesamtbewertung denkbar ist, unterbunden werden.

Demgemäß müssen alle Güter prinzipiell einzeln bewertet werden. Dies gilt auch dann, wenn Güter im Zusammenhang mit anderen Gütern hergestellt werden.

1) Vgl. auch Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Hrsg.: Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1973, S.549.

2) Vgl. BT-Drucksache IV/2865 S.7.

Da die Einzelbewertung mit einem erheblichen Arbeits- und Kostenaufwand verbunden ist, wurden in der Praxis gleichartige Wirtschaftsgüter in Gruppen zusammengefaßt und bewertet. Dies geschah dann, wenn durch die Zusammenfassung das Ergebnis nicht wesentlich gegenüber der Einzelbewertung beeinträchtigt wurde und die Einzelbewertung aus wirtschaftlichen Gründen nicht mehr sinnvoll war. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs hatte daher schon frühzeitig die Gruppenbewertung zugelassen. ¹⁾ Durch das Gesetz zur Änderung des Handelsgesetzbuches und der Reichsabgabenordnung vom 2.8.1965 ²⁾ wurde die Gruppenbewertung für das Anlagevermögen und das Umlaufvermögen ³⁾ in § 40 Abs. 4 HGB legalisiert. Das Prinzip der Einzelbewertung wurde dadurch im Grundsätzlichen jedoch nicht aufgegeben. ⁴⁾

Zur Ermittlung der Herstellungskosten ist die Gruppenbildung daher so vorzunehmen, daß das Ergebnis durch die Zusammenfassung verschiedener Wirtschaftsgüter gegenüber der Einzelbewertung nicht wesentlich beeinflußt wird.

-
- 1) Zur Gruppenbewertung von Warenlagern vgl. insbesondere RFH-Urteil VI A 1883-1885/31 vom 1.2.1933 - RStB1. 1933 S.1062
RFH-Urteil VI A 1756/32 vom 5.7.1933 - RStB1. 1933 S.763
RFH-Urteil I 42/39 vom 10.10.1939 - RStB1. 1940 S.577.
 - 2) BGB1. 1965 Teil I S.665.
 - 3) Vgl. Bühler, E., Die neuen Aufbewahrungs- und Inventurvorschriften nach Handels- und Steuerrecht; StBp 1965 S.225 ff. (S.229).
 - 4) Vgl. z.B. Forster, K.-H. - Weirich, S., Lifo, Fifo und ähnliche Verfahren nach § 155 Abs.1 Satz 3 AktG 1965, Wpg 1966 S.481 ff. Auf S.486 wird darauf hingewiesen, daß theoretisch die gesamten Fertigungslohnstunden eines Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen nach der Lifo-Methode bewertet werden können. Forster-Weirich halten jedoch diese Bewertung für fraglich. Die Bedenken bestehen hauptsächlich von der Seite der **E i n z e l - b e w e r t u n g** her.

22 Herstellkosten im Rahmen der Kostenrechnung als Grundlage
für die Ableitung aktienrechtlicher und steuerlicher
Herstellungskosten

221 Grundsätzliches zur Ableitung der Herstellkosten im
Rahmen der Kostenrechnung

2211 Grundsätzliches zum Begriff der Herstellkosten im Rahmen
der Kostenrechnung

Der Begriff "Herstellkosten" ¹⁾ findet in der Betriebswirtschaftslehre in der Kostenlehre bei der Darstellung der Kalkulationsmethoden Verwendung. Über den Umfang der Herstellkosten besteht indessen keine einheitliche Auffassung. ²⁾ Der Herstellkostenbegriff wird vielmehr aus dem allgemeinen Kostenbegriff abgeleitet, wobei sich jedoch auch über den Inhalt des Kostenbegriffs im einzelnen trotz intensiver Bemühungen keine einheitliche Interpretation durchgesetzt hat. ³⁾ In der Literatur stehen sich

-
- 1) Der Begriff "Herstellkosten" wird in der Literatur teilweise für die in der kalkulatorischen Rechnung anzusetzenden Kosten des Herstellungsbereiches verwendet, wohingegen der Begriff "Herstellungskosten" im Rahmen der pagatorischen Rechnung gebraucht wird. Vgl. z.B. Wöhe, G., Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O. S.542; ebenso Möllers, A., Herstellungskosten und Herstellkosten, Wpg. 1956, S.222 ff. Teilweise erfolgt diese Unterscheidung nicht, vgl. z.B. Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung Bd. 2, 2, 4.Aufl., Berlin 1968, der die Kosten des Herstellungsbereichs in der kalkulatorischen und in der pagatorischen Rechnung "Herstellkosten" nennt (vgl. S.47 ff.). In dieser Untersuchung folgen wir Wöhe und unterscheiden zwischen den kalkulatorischen "Herstellkosten" und den für die Bestandsbewertung maßgebenden "Herstellungskosten".
 - 2) Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. 2,2, a.a.O., S.49, versteht unter Herstellkosten "die Kosten, die durch die reine Produktion und in den ihr vorgelagerten Kostenbereichen: Beschaffung und Lagerhaltung, verursacht werden".
 - 3) Vgl. Heinen, E., Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, a.a.O., S. 41.

der wertmäßige und der pagatorische Kostenbegriff gegenüber. 1)
Der wertmäßige Kostenbegriff wird ausschlaggebend durch den physischen Verbrauch produktiver Faktoren bestimmt. Zur Durchführung der Rechnung ist der Verbrauch zu bewerten, 2) wobei die Bewertung aus den der Leistungserstellung übergeordneten Zielsetzungen abgeleitet wird. 3)

Der pagatorische Kostenbegriff in der von Koch vertretenen Form ist an den Ausgaben orientiert. Koch nennt vier kostenbestimmende Ausgabenkategorien, 4) nämlich

1. Ausgaben für die im Betriebsprozeß eingesetzten Produktionsmittel
2. (gezahlte) Zinsen
3. Ausgaben für Fremdleistungen (Fremdreparaturen)
4. Ausgaben, die hinsichtlich der Produkterstellung und Umsatzerzielung unwirksam sind (Steuern, soweit sie durch Herstellung und Absatz bedingt sind, Versicherungsprämien, kalkulatorische Wagniskosten und dergl.)

-
- 1) Diese Bezeichnungen wurden von Koch (vgl. Zur Diskussion über den Kostenbegriff, ZfhF 1958 S.355 ff.) eingeführt (vgl. Heinen, E., Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, a.a.O., S.55, Fußnote 1).
 - 2) Vgl. Koch, H., Zur Diskussion über den Kostenbegriff, a.a.O., S. 360.
 - 3) Vgl. Heinen, E., Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, a.a.O., S. 101, S.309 ff.
 - 4) Vgl. Koch, H., Zur Diskussion über den Kostenbegriff, a.a.O., S.363

Ausgehend von dem ausgabenorientierten Kostenbegriff hat Koch Hypothesen eingeführt, die eine andere als ausgabenorientierte Bewertung gestatten, wenn der Zweck der Kostenrechnung dies erfordert (zweckbedingte Hypothesen) oder wenn die dem Kostenbegriff zugrunde liegenden Prämissen der Wirklichkeit nicht entsprechen (prämissenbedingte Hypothesen). Die Einführung prämissenbedingter Hypothesen ist beispielsweise bei Preisveränderungen erforderlich.¹⁾ Durch die Hypothesenbildung nähert sich der pagatorische Kostenbegriff in der Auffassung von Koch dem wertmäßigen Kostenbegriff. Beide Begriffe stimmen - wie Heinen in einer vergleichenden Darstellung gezeigt hat -²⁾ hinsichtlich der Grundkosten bzw. Zweckaufwendungen und der verrechnungsmäßigen Zusatzkosten überein. Von den Aufwendungen wesensverschiedene Zusatzkosten hingegen treten nur bei der wertmäßigen Kosteninterpretation auf.

Trotz dieser unterschiedlichen Auffassungen besteht in der Literatur Übereinstimmung überwiegend darin, daß der Ausdruck "Kosten" einen Begriff beinhaltet, der "im Rahmen der stückbezogenen Rechnungen (Stück-Erfolgsrechnung, kalkulatorische Periodenerfolgsrechnung) verifiziert wird."³⁾

1) Vgl. Koch, H., Zur Diskussion über den Kostenbegriff, a.a.O., S.368 ff.

2) Vgl. Heinen, E., Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, a.a.O., S.55 ff., insbes. S.101.

3) Koch, H., Zur Diskussion über den Kostenbegriff, a.a.O., S.355/356. Koch verweist darauf, daß diese Auffassung lediglich von H. Nicklisch nicht geteilt wird.

Verfahrenstechnisch gehen den stückbezogenen Rechnungen unabhängig von der jeweiligen Abgrenzung des Herstellkostenbegriffs und des allgemeinen Kostenbegriffs zwei Vorgänge voraus, nämlich

- die Erfassung der Kosten und
- die Zurechnung der Kosten.

2212 Erfassung und Zurechnung der Kosten

Das betriebliche Geschehen besteht - wie oben dargestellt - in der Beschaffung von Gütern und Dienstleistungen, deren Kombination im Herstellungsprozeß und dem Absatz der Endprodukte auf dem Markt.

Die in den Herstellungsprozeß eingehenden Güter und Dienstleistungen werden elementar durch Messen, Zählen usw. erfaßt und bewertet. 1) Die Bewertung hängt von den mit der Rechnung verfolgten Zwecken ab. Sofern für ein Wirtschaftsgut mehrere Wertansätze in Frage kommen, ist derjenige zu wählen, der dem Rechnungsziel am ehesten gerecht wird. 2) 3)

1) Vgl. Schönfeld, H.-M., Kostenrechnung, 5. Aufl., Bd. I, Stuttgart 1970, S. 25.

2) Vgl. Schmalenbach, E., Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., S. 138.

3) Eine Aufzählung der verschiedenen Zwecke gibt Meier, A., Kostenprüfung, a.a.O., S. 24 f.

Der bewertete Wertverzehr wird in der Kostenartenrechnung gesammelt mit dem Ziel, die Kosten den betrieblichen Leistungen zuzuordnen. Die Gestaltung der Kostenartenrechnung ist prinzipiell durch die Gliederung der eingesetzten Güter- und Dienstleistungsarten ¹⁾ und durch den Rechnungszweck bestimmt, der im Vordergrund des Unternehmungsinteresses steht. Dementsprechend wird in der Praxis eine Grundrechnung aufgestellt, aus der die Rechnungen abgeleitet werden, die den übrigen Zwecken entsprechen. ²⁾

Die Kostenartenrechnung bildet die Eingangsstufe der Kosten- und Leistungsrechnung, die Gegenstand der Betriebsbuchhaltung ist. In den weiteren Stufen der Betriebsbuchhaltung werden die Kosten den Leistungsbereichen (Kostenstellen) und den Betriebsleistungen (Kostenträgern) zugerechnet. Soweit möglich, erfolgt die Zurechnung der Kostenarten auf die Kostenträger unmittelbar. Die unmittelbar den Leistungen zurechenbaren Kosten werden Einzelkosten oder direkte Kosten genannt; sie sind alleine durch einen bestimmten Kostenträger verursacht. ³⁾

1) Vgl. Kosiol, E., Kostenrechnung und Kalkulation, a.a.O., S.110.

2) Vgl. Nowak, P., Kostenrechnungssysteme in der Industrie, a.a.O., S.26.

3) Vgl. Diederich, H., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre II, 6.- 13.Tausend (2.Aufl.), Stuttgart/Düsseldorf 1972, S.237.

Zu nennen sind hier insbesondere Fertigungsmaterial- und -Lohnkosten oder auch Sondereinzelkosten.

Kosten, die nicht allein durch einen Kostenträger verursacht sind, werden unter dem verrechnungstechnischen Gesichtspunkt Gemeinkosten oder indirekte Kosten genannt. ¹⁾

Die Gemeinkosten reagieren auf Kosteneinflußgrößen (wie z.B. Beschäftigung, Seriengröße usw.) unterschiedlich. Sind Kosten in ihrer Höhe von der Veränderung der Kosteneinflußgröße unabhängig, so liegen fixe Kosten vor. Ändern sich hingegen die Kosten mit der Kosteneinflußgröße, handelt es sich um variable Kosten. Wird - wie in der traditionellen Kostenrechnung - die Beschäftigung als Kosteneinflußgröße angesehen, so sind die Kosten, die sich bei Beschäftigungsschwankungen verändern, als variable, die übrigen als fixe Kosten anzusehen. ²⁾ Die Gemeinkosten können den Kostenträgern nur mittels Schlüsselung zugerechnet werden. In der Praxis werden verrechnungstechnisch auch solche Kosten als Gemeinkosten behandelt, die zwar allein durch einen bestimmten Kostenträger verursacht sind und diesem direkt

1) Vgl. Diederich, H., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre II, a.a.O., S.238.

2) Vgl. Heinen, E., Fahn, E., Wegenast, C., Informationswirtschaft, in Heinen, E., Industriebetriebslehre, Wiesbaden 1972, S.713; ferner Heinen, E., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S.182 ff.

zugerechnet werden könnten, jedoch nur mit einem Aufwand zu erfassen sind, der in keinem Verhältnis zur Genauigkeit der Rechnung steht. 1) Diese Kosten werden als "unechte Gemeinkosten" bezeichnet. 2)

Die Verteilung der echten und unechten Gemeinkosten erfolgt in mehreren Schritten. Zunächst werden die (Gemein-) Kostenarten den rechnungsmäßig verselbständigten Einheiten des Betriebes (Kostenstellen) zugerechnet, in denen sie entstanden sind, 3) zugerechnet. Die Zuordnung der Kosten zu den Kostenstellen läßt sich insoweit direkt durchführen, als die Kosten nur durch eine Kostenstelle verursacht sind. In diesem Fall liegen Kostenstellen-Einzelkosten vor. 4) Wurden die Kosten durch mehrere Kostenstellen verursacht, so ist eine direkte Zurechnung nicht möglich, und die Kostenarten können nur im Wege der Schlüsselung auf die Kostenstellen verteilt werden (Kostenstellen-Gemeinkosten). 5)

-
- 1) Energiekosten können beispielsweise durch einen bestimmten Kostenträger verursacht sein. Es wäre aber unwirtschaftlich, an jeder Maschine einen Stromzähler zu installieren und damit den Energieverbrauch für jeden Kostenträger individuell zu erfassen.
 - 2) Nach Riebel, P., Kurzfristige unternehmerische Entscheidungen im Erzeugungsbereich auf Grundlage des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, NB 1967 Nr. 8 S.1 ff., geht der Begriff "unechte Gemeinkosten" auf Peter van Aubel zurück.
 - 3) Vgl. z.B. Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. 2,1, 4.Aufl., Berlin 1966, S.378.
 - 4) Vgl. Kosiol, E., Kostenrechnung und Kalkulation, a.a.O., S.121.
 - 5) Zur Kostenschlüsselung vgl. Kosiol, E., Kostenrechnung und Kalkulation, a.a.O., S.121 ff.

Technisches Instrument zur Verteilung der Kostenarten auf die Kostenstellen ist der Betriebsabrechnungsbogen, ¹⁾ der zeilenweise nach Kostenarten und spaltenweise nach Kostenstellen gegliedert ist. Die in dem Betriebsabrechnungsbogen aus der Kostenartenrechnung den einzelnen Stellen zugeordneten Kostenstellen-Einzelkosten und Kostenstellen-Gemeinkosten sind primäre Kosten. Im Gegensatz dazu stehen die sekundären Kosten, die einzelnen Kostenstellen für die Inanspruchnahme bestimmter Leistungen von anderen Kostenstellen zugerechnet werden. ²⁾ Die sekundären Kosten sind inhaltlich ein Gemisch verschiedener (Primär-) Kostenarten, die bei der abgebenden Kostenstelle entstanden sind.

Unter dem Gesichtspunkt der Vollkostenrechnung sind die Kostenstellen im Betriebsabrechnungsbogen so anzuordnen, daß eine Umlage der Kosten auf die Kostenträger möglich ist. Dies ist der Fall, wenn die Kosten letztlich auf Hauptkostenstellen oder Endkostenstellen gesammelt werden, also auf Kostenstellen, in denen Zwischen- oder Endprodukte erstellt werden. Die in den übrigen Kostenstellen, insbesondere Fertigungshilfsstellen und Materialhilfsstellen angefallenen Kosten sind im Betriebsabrechnungsbogen auf die Hauptkostenstellen zu verteilen. ³⁾

1) Vgl. z.B. Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd.2, 1, a.a.O., S.452 ff.

2) Vgl. Heinen, E., Fahn, E., Wegenast, C., Informationswirtschaft, a.a.O., S.712.

3) Vgl. im einzelnen Diederich, H., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre II, a.a.O., S.241 ff.; Heinen, E., - Fahn, E., - Wegenast, C., Informationswirtschaft, a.a.O., S.715 ff.; Kosiol, E., Kostenrechnung und Kalkulation, a.a.O., S.124 ff.; Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd 2, 1, a.a.O., S.452 ff.; Schönfeld, H.-M., Kostenrechnung, Bd. I, a.a.O., S. 52 ff.

In der periodischen Kostenrechnung schließt sich an die Kostenstellenrechnung die Kostenträgerzeitrechnung an, in der die Kosten für die in einer Periode erstellten Produktmengen erfaßt werden. 1) Die Gegenüberstellung dieser Kosten mit den Leistungen geschieht in der kurzfristigen Erfolgsrechnung. 2)

Organisatorisch kann die Abgrenzung bzw. Verbindung der Betriebsbuchhaltung zur Geschäftsbuchhaltung, d.h. die Verbindung von kalkulatorischer und bilanzieller Rechnung, auf verschiedene Weise erfolgen. Drei Systeme lassen sich unterscheiden, nämlich 3)

1. das Einkreisssystem
2. das Zweikreisystem
3. die statistische Kostenrechnung.

Im Einkreisssystem stellen Geschäftsbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung gemeinsam einen geschlossenen Abrechnungskreis dar, in dem die Abrechnung von Kontenklasse zu Kontenklasse läuft.

-
- 1) Vgl. Kosiol, E., Kostenrechnung und Kalkulation, a.a.O., S.139.
 - 2) Die Darstellung der Betriebsabrechnung erfolgte in dieser Untersuchung unter dem Gesichtspunkt der Herstellkostenermittlung. Weitere Funktionen der Betriebsabrechnung wie Kontrolle der Betriebsgebarung wurden nicht erörtert, weil sonst der Rahmen dieser Arbeit gestört würde. Aus diesem Grunde verbietet sich auch eine weitergehende Darstellung der kurzfristigen Erfolgsrechnung.
 - 3) Vgl. Heinen, E. Fahn, E. Wegenast, C., Informationswirtschaft, a.a.O., S.705 ff.

Im Zweikreisystem hingegen sind Geschäftsbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung jeweils als geschlossener Abrechnungskreis ausgestaltet. Die Verbindung zwischen beiden Abrechnungskreisen erfolgt durch Spiegelbildkonten oder durch Übergangskonten. 1)

Beiden Systemen ist gemeinsam, daß die Kostenrechnung innerhalb des Kontensystems durchgeführt wird.

Werden die Kosten ohne Kontenausgleich ermittelt, so liegt eine statistische Kostenrechnung vor. 2)

Welches dieser Systeme in der Praxis angewendet wird, hängt weitgehend von den Erfordernissen der einzelnen Unternehmen ab. Der Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI) ist allerdings bestrebt, die Organisation des Rechnungswesens in den einzelnen Unternehmen zu vereinheitlichen und hat daher im Betriebswirtschaftlichen Ausschuß des BDI unter dem Titel "Industrie-Kontenrahmen (IKR)" 3) einen

1) Vgl. Wöhe, G., Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S.678 ff.

2) Vgl. Heinen, E., Fahn, E., Wegenast, C., Informationswirtschaft, a.a.O., S.707; ferner Kosiol, E., Kostenrechnung und Kalkulation, a.a.O., S.80.

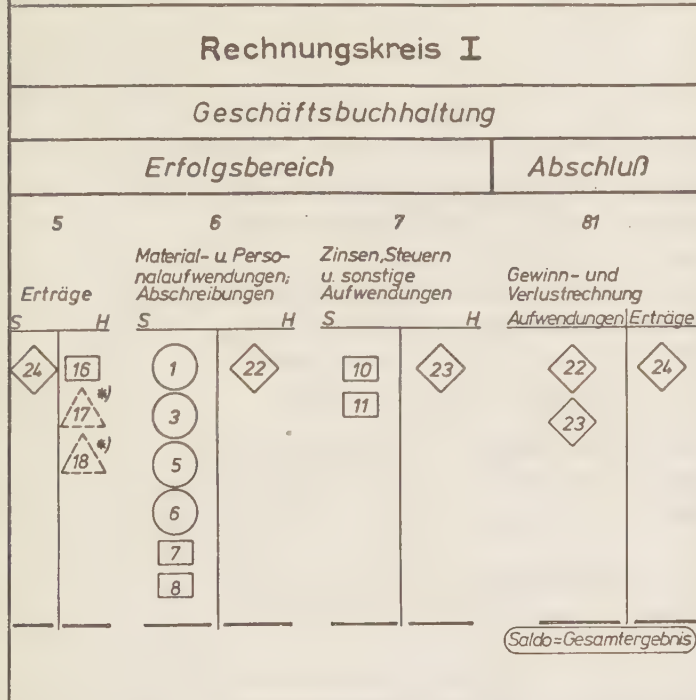
3) Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI), Betriebswirtschaftlicher Ausschuß (Hrsg.), Industrie-Kontenrahmen - IKR -, Bergisch-Gladbach 1971.

Kontenrahmen 1) herausgegeben, der "allen Industrieunternehmen - gleich welcher Branche, Größe und Rechtsform - eine Anregung zur Aufstellung unternehmensindividueller Kontenpläne bieten" soll. 2) Nach diesem Vorschlag wird das Rechnungswesen als Zweikreisystem organisiert, wobei die Klassen 0 - 8 der Geschäftsbuchhaltung (Rechnungskreis I) und die Klasse 9, die Kosten- und Leistungsrechnung, der Abgrenzungsrechnung (Rechnungskreis II) vorbehalten bleiben. 3) In der Abgrenzungsrechnung werden Geschäftsbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung durch spiegelbildliche Aufzeichnungen verzahnt. 4)

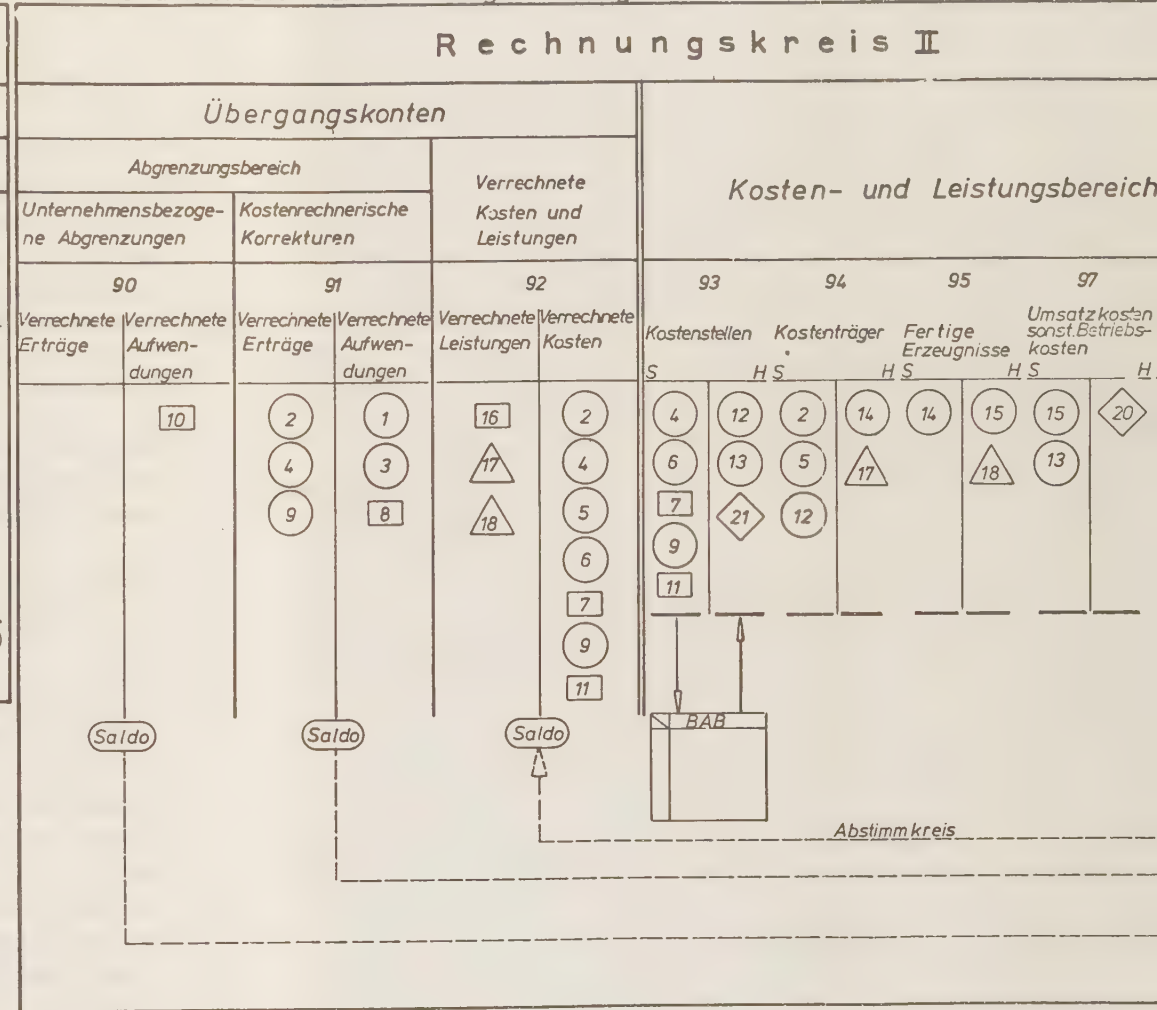
Die für die Herstellkostenermittlung relevanten Operationen der Periodenrechnung im System des Industrie-Kontenrahmens sind in Abb.3 grafisch dargestellt.

-
- 1) Nach Grochla, E., Modelle als Instrumente der Unternehmensführung, ZfbF 1969, S.382 ff. ist der Kontenrahmen ein Erfassungsmodell. Er ist ein "überbetriebliches, im Wege der generalisierenden Abstraktion gewonnenes Beschreibungsmodell", das den betrieblichen Wertefluß in seinen Stufen und Verknüpfungen nach bestimmten Prinzipien (d.h. Prozeß-, Bilanzgliederungsprinzip bzw. Verbindung von Prozeß- und Bilanzgliederungsprinzip) geordnet aufzeigt." (a.a.O. S.387)
 - 2) Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI), Betriebswirtschaftlicher Ausschuß (Hrsg.), Industrie-Kontenrahmen - IKR - a.a.O., S.9.
 - 3) Vgl. Degenhard, H., Der neue Industrie-Kontenrahmen, Wng. 1971 S.497 ff. (S.499).
 - 4) Vgl. Eisele, W., Zielvorstellungen und Gestaltungsprinzipien des neuen Industriekontenrahmens, ZfB 1973 S.617 ff. (S.624).

Zusammenhang zwischen dem Erfolgskontenbereich der Geschäftsbuchhaltung und der Kosten- und Leistungsrechnung sowie Wertefluß innerhalb der Kosten- und Leistungsrechnung



- * nach Korrektur auf bilanzielle Herstellungskosten
- Kostenerfassung im Rechnungskreis II
- Kostenerfassung im Rechnungskreis I
- △ Bestände
- ◇ Salden der Konten im Kosten- und Leistungsbereich



- 1 Einzelkostenmaterial (Anschaffungskosten)
- 2 Einzelkostenmaterial (Tageswert)
- 3 Gemeinkostenmaterial (Anschaffungskosten)
- 4 Gemeinkostenmaterial (Tageswert)
- 5 Fertigungslöhne
- 6 Gemeinkostenlöhne
- 7 verschiedene Personalnebenkosten
- 8 bilanzielle Abschreibungen
- 9 kalk. Abschreibungen
- 10 Körperschaftsteuer
- 11 Betriebssteuern
- 12 Fertigungsgemeinkosten
- 13 Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten
- 14 Verrechnung der Herstellkosten fertiger Erzeugnisse
- 15 Verrechnung der Herstellkosten verkaufter Erzeugnisse
- 16 Umsatzerlöse

- 17 Bestandsveränderung der unfertigen Erzeugnisse (hier Bestandserhöhung)
- 18 Bestandsveränderung der fertigen Erzeugnisse (hier Bestandserhöhung)
- 19 Abschluß der Kontengruppe Umsatzleistungen
- 20 Abschluß der Kontengruppe Umsatzkosten und sonstige Betriebskosten
- 21 Abschluß der Kostenstellen bei Normal- und Plankostenrechnung (hier ...)
- 22 Salden Konten der Kontenklasse 6
- 23 Salden Konten der Kontenklasse 7
- 24 Salden Konten der Kontenklasse 5

Auf der Grundlage der Periodenrechnung erfolgt die stückbezogene Kostenträgerrechnung, die Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation). In dieser Rechnung werden die Periodenkosten auf die einzelnen Leistungseinheiten verteilt. Die Kostenträgerstückrechnungen können in Abhängigkeit vom jeweiligen Zweck der Rechnung als Vollkostenrechnungen oder auch als Teilkostenrechnungen ausgestaltet sein.

Das in der Kostenträgerstückrechnung sachgerecht anzuwendende Kalkulationsverfahren wird durch die Art des Fertigungstyps bestimmt. ¹⁾

2213 Ableitung der Herstellkosten bei unterschiedlichen Fertigungstypen

Die Betriebswirtschaftslehre hat unter Verwendung verschiedener Kennzeichnungsmerkmale elementare Fertigungstypen entwickelt, wobei im Einzelfall die Typenbildung und damit die zu verwendenden Merkmale durch den jeweiligen Untersuchungsgegenstand bestimmt sind. ²⁾ Für die Ableitung der Herstellkosten interessieren vornehmlich die durch die Anzahl der Produktarten, den Wiederholungsgrad der Produktfertigung und den fertigungswirtschaftlichen Verwandtschaftsgrad der Produktarten charakterisierten Fertigungstypen. ³⁾

1) Vgl. auch Kosiol, E., Kostenrechnung und Kalkulation, a.a.O., S.175.

2) Vgl. Hahn, D., Industrielle Fertigungswirtschaft in entscheidungs- und systemtheoretischer Sicht, a.a.O., S.275.

3) Vgl. Hahn, D., Industrielle Fertigungswirtschaft in entscheidungs- und systemtheoretischer Sicht, a.a.O., S.275 f.

Durch die Anzahl der Produktarten sind die outputbezogenen Fertigungstypen

- Einproduktfertigung und
- Mehrproduktfertigung

bestimmt. Outputbezogen sind weiter die durch die absatzwirtschaftlichen Verwandtschaftsgrade gekennzeichneten Typen der

- Artenfertigung und
- Sortenfertigung 1)

Das Klassifikationsmerkmal "Wiederholungsgrad der Fertigung der Produkte" führt zu den throughputbezogenen (prozeßbezogenen) Fertigungstypen 2)

- Einzelfertigung
- Serienfertigung
- Massenfertigung

Nach dem fertigungswirtschaftlichen Verwandtschaftsgrad der Produktarten lassen sich - ebenfalls throughputbezogen - die

- verbundene Fertigung (Kuppelproduktion)
- unverbundene Fertigung

und die
unterscheiden.

1) Sortenfertigung liegt vor, wenn die Produkte in der Art ihrer Herstellung und der verwendeten Erzeugnisstoffe verwandt sind (vgl. Wöhe, G., Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S.194). Mellerowicz, K., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Bd III, Berlin 1967, S.78 setzt neben den genannten Merkmalen die bewußte Herbeiführung der Sortenunterschiede voraus.

2) Einzelfertigung liegt vor, wenn der Produktionsapparat auf die Erstellung jeweils einer Produktionseinheit eingerichtet wird. Bei der Serienfertigung werden neben- oder nacheinander verschiedenartige, jedoch in Bezug auf die Bearbeitungsmethoden ähnliche Produkte erstellt. Massenfertigung ist durch die Herstellung eines gleichartigen Erzeugnisses für längere Zeit gekennzeichnet. Vgl. Funke, H. - Blohm, H., Allgemeine Grundzüge des Industriebetriebes, 2.Aufl., Essen 1969, S.44

Durch die Fertigungstypen wird das sachgerecht anzuwendende Kalkulationsverfahren zur Ermittlung der (stückbezogenen) Herstellkosten bestimmt. Als Kalkulationsformen stehen bei Anwendung der Vollkostenrechnung zur Verfügung: 1)

1. Divisionskalkulation
2. Äquivalenzziffernrechnung
3. Zuschlagskalkulation
4. Sonderformen der Kalkulation von Komplementärprodukten.

Die Divisionskalkulation ist das vornehmlich der Einproduktfertigung adäquate Verfahren. Bei dieser Methode werden die Stückkosten in der Weise ermittelt, daß die Gesamtkosten einer Periode durch die in dieser Periode hergestellten Produktmengen geteilt werden (einfach und einstufige Divisionsrechnung). Werden in einer Unternehmung unterschiedliche Massenerzeugnisse in unabhängig voneinander arbeitenden Teilbetrieben hergestellt, so kann die mehrfache (simultane) Divisionsrechnung angewandt werden. Dieses Verfahren ist dadurch gekennzeichnet, daß die in der Kostenstellenrechnung der Gesamtunternehmung gesammelten Kosten der einzelnen Teilbetriebe mittels der einfachen und einstufigen Divisionsrechnung den jeweiligen Erzeugnissen zugerechnet werden. Sofern ein Erzeugnis mehrere Produktionsstufen durchläuft und Zwischenlager gebildet werden, kann die Kalkulation mit Hilfe der mehrstufigen (sukzessiven) Divisionsrechnung erfolgen. 2) Eine Verfeinerung des summarischen Verfahrens ist möglich, indem die Gesamtkosten in einzelne Kostengruppen (z.B. Material-, Fertigungs-, Vertriebs-, Verwaltungskosten) aufgeteilt werden. Die Division jeder Kostengruppe durch die Produktmenge ergibt die anteiligen Stückkosten. Dieses Verfahren ist als differenzierte oder verfeinerte kumulative Divisionskalkulation bekannt. 3)

1) Vgl. Vormbaum, H., Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren - Kalkulationslehre -, Stuttgart 1966, S.47.

2) Zur eingehenden Darstellung der Divisionskalkulation vgl. z.B. Kosiol, E., Kostenrechnung und Kalkulation, a.a.O., S.193 ff.

3) Vgl. Vormbaum, H., Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren, a.a.O., S.48.

Eine weitere Variante der Divisionskalkulation ist die Stufen-Divisionskalkulation, die elektive Divisionskalkulation, die eine Aufteilung des Gesamtbetriebes in Fertigungsstellen oder Fertigungsstufen voraussetzt. Die Stückkosten werden je Fertigungsstelle bzw. Fertigungsstufe ermittelt, wobei die ermittelten Stückkosten einer Stelle bzw. Stufe in die folgende Stelle bzw. Stufen eingehen. 1) Die elektive Divisionskalkulation kann - wie die summarische Divisionskalkulation - durch Aufspaltung der Gesamtkosten in einzelne Kostengruppen verfeinert werden (verfeinerte Stufen - Divisionskalkulation). 2)

Die Kalkulation homogener Leistungseinheiten mit Hilfe der Divisionskalkulation führt zu dem durchschnittlichen, auf die einzelne Leistungseinheit entfallenden Kostenanteil.

Die Äquivalenzziffernrechnungen sind vornehmlich bei der Sortenfertigung anwendbar. 3) Merkmal der Äquivalenzziffernrechnung ist die Umrechnung der einzelnen Produkte in

1) Vgl. Vormbaum, H., Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren, a.a.O., S.48 f.; ferner Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. 2,2, a.a.O., S.11 ff.; nach Mellerowicz liegt die Stufenkalkulation dann vor, wenn der selbständig abrechnende Funktionskreis eine geschlossene Produktionsphase umfaßt (a.a.O., S.13).

2) Vgl. Vormbaum, H., Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren, a.a.O., S.49.

3) Sorten sind solche Erzeugnisse, die nur "Differenzierungen in der Dimension und Qualität innerhalb einer einheitlichen Erzeugniscattung" aufweisen (Kosiol, E., Kostenrechnung und Kalkulation, a.a.O., S.176).

ein (rechnerisches) Einheitsprodukt mit Hilfe von Äquivalenzziffern, die der Kostenverursachung der einzelnen Produkte Rechnung tragen sollten. Für das so ermittelte rechnerische Einheitsprodukt werden die Stückkosten mittels der Divisionskalkulation festgestellt. 1)

Aus den Stückkosten für das rechnerische Einheitsprodukt lassen sich mit den für die Ermittlung des Einheitsproduktes maßgebenden Äquivalenzziffern die Stückkosten der einzelnen Produkte errechnen. Wie die Divisionskalkulation kann auch die Äquivalenzziffernrechnung durch Differenzierung nach Kostenarten oder Fertigungsstufen etc. verfeinert werden. 2)

Die Fertigung von (heterogenen) Serien- und Einzelerzeugnissen ist insbesondere durch die unterschiedliche Inanspruchnahme der personellen und sachlichen Potentialfaktoren gekennzeichnet. Daher kann die Zuordnung der Kosten auf die einzelnen Wertträger nicht - wie bei der Divisionskalkulation und der Äquivalenzziffernrechnung - durch Division der Gesamtkosten durch die gesamten (ggf. rechnerischen) Leistungseinheiten vorgenommen werden. 3) Die Ermittlung der Herstellkosten von

1) Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. 2, 2, a.a.O., S. 6 ff. rechnet die Äquivalenzziffernrechnungen aus diesen Gründen den Divisionskalkulationen zu.

2) Vgl. Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. 2, 2, a.a.O., S. 9 ff.; ferner Vormbaum, H., Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 51.

3) Vgl. Vormbaum, H., Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 52.

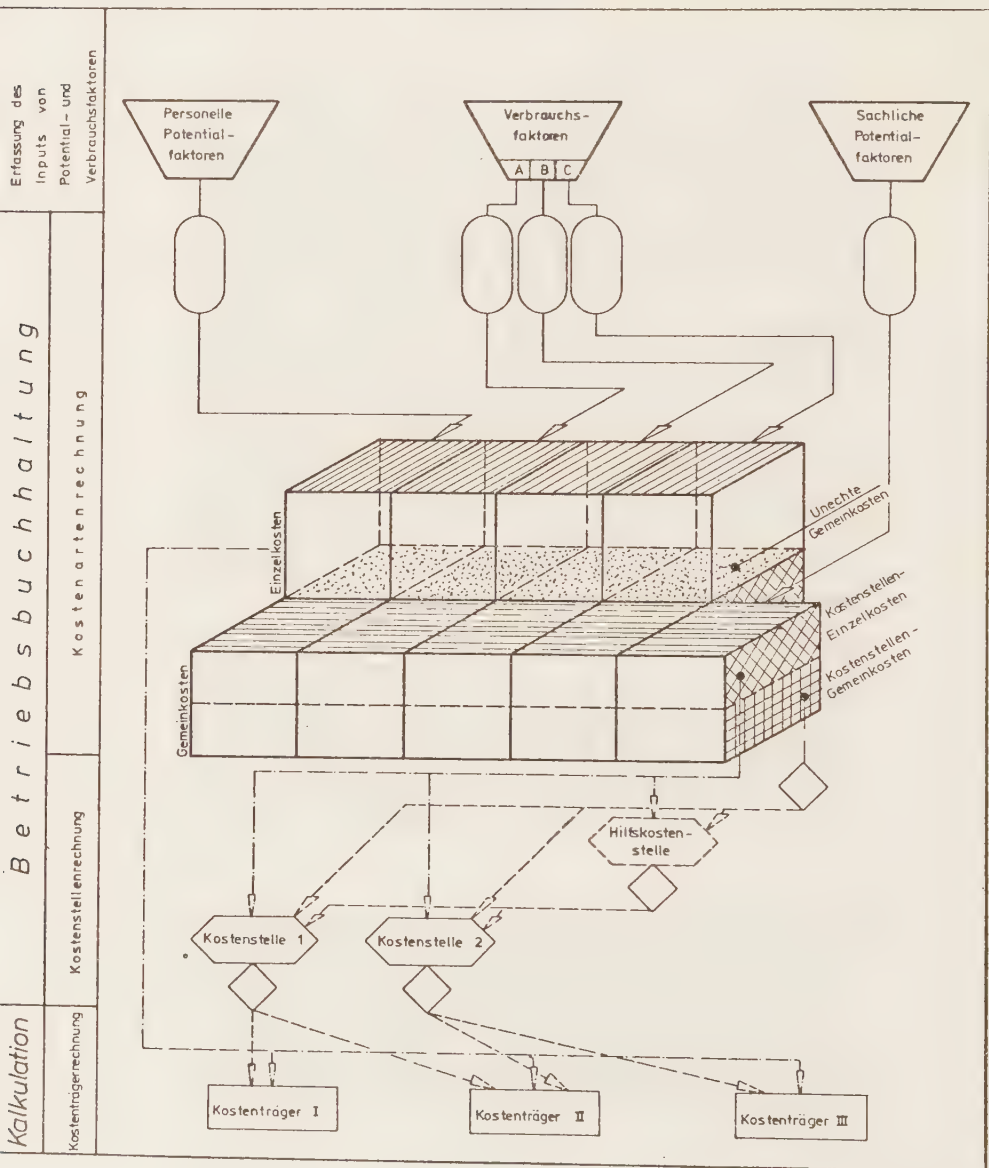
Erzeugnissen der Serien- und Einzelfertigung erfolgt daher im Wege der Zuschlagskalkulation. 1) Dieses Verfahren ist dadurch charakterisiert, daß zunächst die Einzelkosten den jeweiligen Wertträgern direkt zugerechnet werden. Die Gemeinkosten werden den Einzelkosten zugeschlagen. Der Gemeinkostenzuschlag errechnet sich aus Schlüsselgrößen, die mit den zu verteilenden Gemeinkosten einerseits und den in den Erzeugnissen enthaltenen Gemeinkosten andererseits in einem bestimmten Zusammenhang stehen. Da die Gemeinkosten auf verschiedene Einflußgrößen zurückzuführen sind, wird das Rechnungsergebnis bei Einführung mehrerer Basisgrößen präziser. Um die unterschiedliche Inanspruchnahme der Kostenstellen durch die Kostenträger berücksichtigen zu können, müssen die Schlüsselgrößen für die einzelnen Kostenstellen ermittelt werden. Eine schematische Darstellung der Kostenerfassung und der Kostenzurechnung im Rahmen der Herstellkostenermittlung ist in Abb. 4 (Seite 80) enthalten.

Die bisher skizzierten Kalkulationsarten sind dann anwendbar, wenn jedes Produkt gesondert hergestellt wird. Fallen dagegen im Fertigungsprozeß mehrere unterschiedliche Produkte an, so liegt Komplementärproduktion vor. 2) Für die Kostenträgerstückrechnung stellt sich die Frage der Zuordnung der bis zum

1) Vgl. im einzelnen: Kosiol, E., Kostenrechnung und Kalkulation, a.a.O., S. 203 ff.; Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. 2, 2, a.a.O., S.18 ff; Vormbaum, H., Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 52 ff.

2) Vgl. Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. 1, Berlin-New York 1973, S. 140 ff. und Bd. 2, 2, a.a.O., S. 347 ff.; ferner Vormbaum, H., Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 54 ff.

Schematische Darstellung der Kostenerfassung und Kostenzurechnung im Rahmen der Herstellkostenermittlung



- Kostenerfassung

----- direkte Zurechnung

- . - . - . Zurechnung über Schlüsselgrößen

◇ Schlüsselung

○ Bewertung
- Kostenstellen-Einzelkosten

Kostenstellen-Gemeinkosten

unechte Gemeinkosten

Spaltungsprozeß für die verbundenen Produkte insgesamt angefallenen Kosten. Eine Verteilung nach dem Verursachungsprinzip ist nicht möglich, da die durch den einzelnen Kostenträger verursachten Kosten nicht festgestellt werden können. Die Aufschlüsselung der Kosten erfolgt vielmehr durch Hilfsrechnungen, 1) wie

- der Marktpreismethode
- der Restwertrechnung und
- der Kostenverteilung nach Maßgabe gemeinsamer technischer Merkmale.

Die Verteilung der Kosten bei verbundener Produktion erfolgt demgemäß mit Hilfe von Schlüsselgrößen, die nicht aus den kostenrechnerisch erfaßten Daten ableitbar sind. Insofern ist die Kalkulation von verbundenen Produkten eine Sonderform der Kalkulation.

Die übrigen skizzierten Kalkulationsverfahren sind gemeinsam dadurch gekennzeichnet, daß sich die Kostenzurechnung auf die Kostenträger "auf eine Verhältnisgleichung und eine oder mehrere Divisionen zurückführen" 2) läßt und damit Durchschnittskosten ermittelt werden. In der Durchschnittskostenermittlung sieht Koch das Grundprinzip der Kostenrechnung. 3)

-
- 1) Vgl. im einzelnen Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. 2, 2., a.a.O., S.347; Vormbaum, H., Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren, a.a.O., S.54 ff.
 - 2) Seischab, H., Kalkulation und Preispolitik, Leipzig 1944, S.29, zitiert bei Vormbaum, H., Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren, a.a.O., S.47.
 - 3) Vgl. Koch, H., Die Ermittlung der Durchschnittskosten als Grundprinzip der Kostenrechnung, ZfhF 1953, S.303 ff.

222 Grundsätzliches zum Verhältnis der Herstellkosten im
Rahmen der Kostenrechnung zu den bilanziellen Her-
stellungskosten

2221 Eignung der Kostenrechnungssysteme für die Ermittlung
der bilanziellen Herstellungskosten

Das Verhältnis der Herstellkosten im Rahmen der Kostenrechnung zu den bilanziellen Herstellungskosten ist durch die unterschiedliche Zwecksetzung geprägt. Wie bereits dargelegt wurde (Kap. 122), soll durch die Aktivierung mit Herstellungskosten die Ermittlung des Periodenerfolges ermöglicht werden. Demgegenüber dient die Herstellkostenermittlung in der Kostenrechnung verschiedenen Zwecken, vornehmlich als Grundlage ¹⁾

- für die Preisbildung
- für die Kontrolle der Betriebsgebarung und
- für die Betriebsdisposition und Betriebspolitik.

Den jeweiligen Zwecken entsprechen besondere Wesensmerkmale der Kosten. Infolgedessen sind teilweise gesonderte Rechnungen erforderlich, die sich durch Inhalt bzw. den Normierungsgrad und Umfang der anzusetzenden Kosten unterscheiden. ²⁾ Inhaltlich kann die Kostenrechnung auf der Basis von Ist-, Normal- oder Plankosten aufgebaut sein. Nach dem Umfang der zuzurechnenden Kosten liegt ein Vollkosten- oder ein Teilkostensystem vor.

1) Vgl. Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd.2, 1, a.a.O., S.64.

2) Vgl. Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd.2, 1, a.a.O., S.69; Schönfeld, H.-M., Kostenrechnung, Bd. I, a.a.O., S.10.

Die Istkostenrechnung ist ein Instrument zur Ermittlung der tatsächlich entstandenen Kosten und ermöglicht die Nachkalkulation und den Soll-Ist-Vergleich. 1) Bei der Kostenrechnung auf Istkostenbasis gehen grundsätzlich die aus tatsächlich angefallenen Aufwendungen abgeleiteten Kosten in die Rechnung ein, d.h. die Kosten werden unter Zugrundelegung der tatsächlich verbrauchten Mengen und deren Preise ermittelt. Eine konsequente Kostenrechnung auf Istkostenbasis ist jedoch nicht möglich. So können etwa Abschreibungen nicht aus den tatsächlichen Anschaffungswerten der Potentialfaktoren alleine abgeleitet werden, sondern nur unter gleichzeitiger Berücksichtigung der geplanten Nutzungsdauer der Potentialfaktoren. Die Abschreibungen haben daher auch in der Istkostenrechnung im Grunde Plancharakter. 2) Ferner können verschiedene Kostenarten wie Wagnisse oder Großreparaturen nicht exakt mit Istkosten angesetzt werden, weil die Abgrenzung zwischen Aufwand und Kosten in der Praxis zu Schwierigkeiten führt, insbesondere wenn außergewöhnliche und periodenfremde Aufwendungen in die Rechnung einzubeziehen sind. 3) Um überhaupt eine Erfassung dieser Kostenarten zu ermöglichen, muß auf Schätzwerte zurückgegriffen werden, die ihrem Wesen nach den Charakter von Normal- oder Plankosten haben.

1) Vgl. Heinen, E., Fahn, E., Wegenast, C., Informationswirtschaft, a.a.O., S.727.

2) Vgl. Heinen, E., Fahn, E., Wegenast, C., Informationswirtschaft, a.a.O., S.727; ferner Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung, 3.Auflage, Köln und Opladen 1967, S.27 f.

3) Vgl. Heinen, E., Fahn, E., Wegenast, C., Informationswirtschaft, a.a.O., S.727; Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S.28; Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd.2, 2, a.a.O., S.464.

Schwerpunkt der Istkostenrechnung bleibt dennoch die Ermittlung der aus den tatsächlichen Aufwendungen abgeleiteten Kosten. Wie bereits in Kap. 122 dargestellt wurde, sollen durch die Aktivierung mit Herstellungskosten die Aufwendungen neutralisiert werden, die für im betrieblichen Kreislauf befindliche Güter angefallen sind. Dieser Zweck wird prinzipiell mit den auf Istkostenbasis ermittelten Herstellungskosten erfüllt, ¹⁾ wobei indessen noch die Behandlung der mit Schätzwerten angesetzten Kostenarten zu erörtern sein wird. ²⁾

Die Normalkostenrechnung basiert auf den durchschnittlichen Istkosten vergangener Perioden, ³⁾ wobei eine Durchschnitts- oder Normalbeschäftigung zugrunde gelegt wird. Eine Anpassung an die Zukunftsentwicklung erfolgt nicht. ⁴⁾ Zweck der Normalkostenrechnung ist einmal die Ermittlung von Angebotspreisen ⁵⁾ und

1) Vgl. auch Saage, G., Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aus der Sicht des neuen Aktienrechts, a.a.O., S.18.

2) Vgl. Abschn. 3

3) Vgl. Heinen, E., Fahn, E., Wegenast, C., Informationswirtschaft, a.a.O., S.727; Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. 2, 2, a.a.O., S.113; Vormbaum, H., Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren, a.a.O., S.41; Müller, A., Istkosten-, Normalkosten- und Plankostenrechnung in vergleichender Betrachtung, DB 1952, S.537, nennt den Durchschnittswert "statistischer Mittelwert".

4) Vgl. Schönfeld, H.-M., Kostenrechnung Bd. II, 5.Auflage, Stuttgart 1970, S.39

5) Vgl. Vormbaum, H., Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren, a.a.O., S.41

zum andern sollte die Grundlage für eine Kontrolle der Betriebsgebarung geschaffen werden. ¹⁾ Außerdem wurde mit der Einführung der Normalkostenrechnung eine Vereinfachung der Kostenrechnung angestrebt. ²⁾

Die im System der Normalkostenrechnung auftretenden Abweichungen zwischen den Normalkosten und den tatsächlichen Istkosten werden als Kostenunter- oder -überdeckungen unmittelbar, d.h. ohne Zuordnung auf die Kostenträger, in die Ergebnisrechnung übernommen. ³⁾

Kostenüberdeckungen liegen vor, wenn die verrechneten Normalkosten über den tatsächlichen Kosten liegen. Die den einzelnen Wertträgern zugeordneten Kosten sind damit höher als die effektiv entstandenen Kosten. Würden die auf diese Weise ermittelten Herstellkosten als Grundlage für die bilanziellen Herstellungskosten verwendet, so ergibt sich ein Wertansatz, der über den tatsächlichen Aufwendungen liegt. Dieser Ansatz widerspricht dem Anschaffungskostenprinzip und führt zum Ausweis nichtrealisierter Gewinne. Die Bilanzierung mit Herstellungskosten auf Normalkostenbasis ist daher nicht zulässig, wenn Kostenüberdeckungen zu verzeichnen sind. ⁴⁾

1) Vgl. Heinen, E., Fahn, E., Wegenast, C., Informationswirtschaft, a.a.O., S.727; Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. 2, 2, a.a.O. S.124 ff.

2) Vgl. Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S.37 f.

3) Vgl. Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. 2, 2, a.a.O., S.130 ff.

4) Die Überbewertung von Bilanzposten führt gem. § 256 Abs.5 AktG zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses.

Im Falle von Kostenunterdeckungen hingegen sind nicht alle tatsächlich entstandenen Kosten den Wertträgern zugeordnet worden, die ermittelten Herstellkosten sind damit niedriger als die effektiven Kosten. Unter dem Gesichtspunkt vorsichtiger Bewertung dürften aktienrechtlich gegen den Ansatz von Herstellungskosten auf Normalkostenbasis bei Kostenunterdeckungen keine Einwendungen zu erheben sein. Dennoch erscheint die Bilanzierung mit Herstellungskosten auf der Basis von Normalkosten, die aus Vergangenheitsgrößen abgeleitet wurden, bedenklich, weil der Einblick insbesondere in die Ergebnislage durch die Verwendung vergangenheitsorientierter Werte beeinträchtigt werden kann. Zudem wäre ein Wechsel in der Ermittlung der Herstellungskosten erforderlich, wenn in aufeinanderfolgenden Jahren Kostenüber- und -unterdeckungen einander ablösen. Wenn jedoch mit den Bewertungsvorschriften des Aktiengesetzes der Vergleich der Ergebnisse aufeinanderfolgender Geschäftsjahre ermöglicht werden soll, 1) dürfte eine Methode zur Ermittlung der Herstellungskosten, die in sich selbst den Zwang zur Methodenänderung trägt, nicht mit den Bewertungsgrundsätzen des Aktienrechtes konform sein.

Auch in der Steuerbilanz können Herstellungskosten, die auf vergangenheitsorientierter Normalkostenbasis ermittelt wurden, nicht verwendet werden. Dies deshalb, weil einmal bei Kostenüberdeckungen gegen das auch in der Steuerbilanz geltende Anschaffungswertprinzip verstoßen würde und zum anderen bei Kostenunterdeckungen ein niedrigerer Wert als

1) Vgl. Kropff, B., Aktiengesetz, a.a.O., S.240.

die tatsächlichen Herstellungskosten angesetzt würde. Damit aber könnte nicht der zutreffende Periodengewinn erfaßt werden, so daß dieser Wertansatz im Widerspruch zum Ziel der besonderen steuerlichen Bewertungsvorschriften stehen würde.

Die Plankostenrechnung ist gekennzeichnet durch die Verwendung von Plangrößen, die sich sowohl auf Verbrauchsmengen als auch auf Werte beziehen. Im formalen Aufbau ist die Plankostenrechnung der (starren) Normalkostenrechnung ähnlich; sie unterscheiden sich jedoch hinsichtlich der Zielsetzung: wesentliches Ziel der Plankostenrechnung ist der Einbau der Kostenrechnung in das Gesamtsystem der betrieblichen Planung. 1) Die Plankostenrechnung ist im Gegensatz zur Normalkostenrechnung zukunftsorientiert. Grundlage der Plankostenermittlung ist der geplante Verbrauch, der mit Hilfe von technischen Berechnungen und/oder Verbrauchsstudien festgelegt wird. 2) Die Bewertung des Verbrauchs ist abhängig vom Zweck der Rechnung. Als Kostenwerte können erwartete oder tatsächliche Marktpreise, Durchschnitts- oder Festpreise in Frage kommen. 3)

Die Abweichungen zwischen Plankosten und Istkosten schlagen sich wie bei der Normalkostenrechnung - in den Kostenunter- und -überdeckungen nieder.

1) Vgl. Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S.56.

2) Vgl. Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S.53.

3) Vgl. Heinen, E., Fahn, E., Wegenast, C., Informationswirtschaft, a.a.O., S.727.

Hinsichtlich der Verwendbarkeit der Planherstellungskosten für die bilanzielle Herstellungskostenermittlung greift nach unserer Auffassung die gleiche Beurteilung Platz wie bei der Herstellungskostenberechnung auf Basis der Normalkosten. Das gilt insbesondere dann, wenn der Bewertung des Verbrauchs solche Preise zugrunde liegen, die von den tatsächlichen abweichen.

In der Literatur wird von verschiedenen Autoren die Herstellungskostenermittlung auf Plankostenbasis grundsätzlich zugelassen. ¹⁾ Es wird indessen eingeräumt, daß die Verwendung von Planherstellungskosten zu unzutreffenden Wertansätzen führen kann. So erkennt Wohlgemuth den Konflikt mit dem Realisationsprinzip durchaus an, der bei Verwendung von Planherstellungskosten entsteht, wenn die Planherstellungskosten über den Istkosten liegen. ²⁾ Diesen Konflikt will Wohlgemuth durch eine "Kostenkompensation" lösen, in dem überhöhte Ansätze einzelner Kostenarten durch Verzicht auf den Ansatz lediglich aktivierungsfähiger Kostenarten ausgeglichen wird. Andererseits sollen etwa fehlende Teile aktivierungspflichtiger Kostenarten durch aktivierte Kostenarten, für die lediglich ein Aktivierungswahlrecht besteht, verrechnet werden. ³⁾

-
- 1) Vgl. Wohlgemuth, M., Die Planherstellungskosten als Bewertungsmaßstab der Halb- und Fertigfabrikate, Berlin 1969; Penzkofer, P., Die Planherstellungskosten als Bewertungsmaßstab der Halb- und Fertigfabrikate (Eine Besprechung des gleichnamigen Buches von M. Wohlgemuth), Die AG 1969 S.387 f.; Neth, M., Die Berechnung der Herstellungskosten als bilanzpolitisches Mittel, a.a.O., S.101.
 - 2) Vgl. Wohlgemuth, M., Eignung und Verwendbarkeit der Planherstellungskosten zur bilanziellen Erzeugnisbewertung, ZfbF 1970 S.387 ff. (S.402).
 - 3) Vgl. Wohlgemuth, M., Eignung und Verwendbarkeit der Planherstellungskosten zur bilanziellen Erzeugnisbewertung, a.a.O., S.402.

Den Überlegungen von Wohlgemuth zur "Kostenkompensation" entnehmen wir einmal eine Bestätigung unserer Auffassung, daß die bilanziellen Herstellungskosten grundsätzlich auf der Istkostenbasis zu ermitteln sind, denn offensichtlich geht auch Wohlgemuth von dieser Voraussetzung aus, wenn er die positiven Abweichungen (Differenz von Sollkosten minus Istkosten) als nicht aktivierungsfähig ansieht. ¹⁾ Zum anderen schließt die Notwendigkeit der "Kostenkompensation" nach unserer Meinung die Eignung der Planherstellungskosten zur Bestimmung der unteren und oberen Wertgrenze aus, da die Bewertungswahlrechte bewußt so ausübt werden sollen, daß sich der Wertansatz innerhalb der durch Istkosten determinierten oberen und unteren Wertgrenzen bewegt.

Gegen das Konzept der Kostenkompensation nimmt Buchner ²⁾ Stellung, weil der Grundsatz der Methodenbestimmtheit nicht ausreichend beachtet sei und unter bestimmten Voraussetzungen keine Kostenkompensation eintrete, was unzulässige Überbewertungen zur Folge haben kann. Als Methodenwahlrecht sieht Buchner nur die Entscheidung über die Anwendung eines Kalkulationsverfahrens an. Wenn - wie bei der Kostenkompensation - die Ausübung von Bewertungswahlrechten im bestimmten Umfang zwangsläufig die Folge der Wahl einer bestimmten Bewertungsmethode ist, liege eine systematisch nicht gerechtfertigte Vermischung von Methodenwahlrecht und Bewertungswahlrecht vor. Eine andere Interpretation des Methodenwahlrechtes findet sich z.B. bei Kropff ³⁾ und bei Wöhe; im

1) Vgl. Wohlgemuth, M., Eignung und Verwendbarkeit der Planherstellungskosten zur bilanziellen Erzeugnisbewertung, a.a.O., S.402.

2) Vgl. Buchner, R., Zur Bedeutung des Anschaffungswertprinzips für die Ermittlung der aktienrechtlichen Herstellungskosten, a.a.O., S.84 f.

3) Vgl. Kropff, B., Leitgedanken der Bewertungsvorschriften des künftigen Aktienrechts, a.a.O., S.567.

Zusammenhang mit der Erörterung der Berichtspflichten im Geschäftsbericht wird ausgeführt: "Der Wertansatz ist zwar zwingend im Gesetz definiert, er muß aber mit Hilfe bestimmter Rechenverfahren ermittelt werden. Dabei sind unterschiedliche Verfahren möglich und zulässig. (Beispiele: ... Ermittlung der Herstellungskosten nach § 153 Abs. 2)." ¹⁾ Diesen Ausführungen ist zu entnehmen, daß Wöhe die strenge Trennung zwischen Methodenwahlrecht einerseits und Bewertungswahlrecht andererseits nicht vornimmt.

Ebenso wird die Bilanzierung von Herstellungskostenansätzen zwischen der oberen und der unteren Wertgrenze im Rahmen einer Bewertungsmethode für zulässig gehalten. ²⁾ Im Hinblick auf diese Bewertungswahlrechte kann unseres Erachtens die Herstellkostenermittlung auf Plankostenbasis unter Beachtung der von Wohlgemuth geforderten Kostenkompensation nur aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung erfolgen, sofern die Standards aktualisiert sind, ³⁾ insbesondere die Kostenbewertung mit erwarteten Preisen erfolgte und nicht gegen das

1) Wöhe, G., Bilanzierung und Bilanzpolitik, a.a.O., S. 608 f.

2) Vgl. Forster, K.-H., Neue Pflichten des Wirtschaftsprüfers nach dem Aktiengesetz von 1965, a.a.O., S.594.

3) Vgl. Wohlgemuth, M., Die Planherstellkosten als Bewertungsmaßstab der Halb- und Fertigfabrikate, a.a.O., S.231.

Realisationsprinzip verstoßen wird. Die Herstellkostenermittlung auf Basis der Plankosten ist damit nur als Hilfsrechnung anzusehen, die an die - nach unserer Auffassung insbesondere hinsichtlich der Bestimmung der oberen und unteren Wertgrenzen allein maßgebende Istkostenrechnung - angelehnt ist.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß die Istkostenrechnung als das sachgerechte System zur Ermittlung der oberen und unteren Grenze der Herstellungskosten angesehen wird.

2222 Grundsätzliches zum Umfang der Herstellungskosten in der Kostenrechnung und der bilanziellen Herstellungskosten

Der Kostenbegriff beinhaltet den gesamten Wertverzehr, der mit der Wertentstehung verbunden ist. ¹⁾ "Begrenzungen dieses Verbrauchs ergeben sich erst aus den verschiedenen Zwecksetzungen der Kostenrechnung." ²⁾ Die Begrenzungen können einmal in einer Abwandlung des allgemeinen Leistungsbegriffs etwa nach Umfang der Faktorkombinationen oder der Abrechnungsbezirke bestehen oder zum andern in der Einführung weiterer Merkmale, die den Güterverbrauch näher determinieren. ³⁾

1) Vgl. Kosiol, E., Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes, a.a.O., S. 12.

2) Kosiol, E., Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes, a.a.O., S.28.

3) Vgl. Kosiol, E., Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes, a.a.O., S.28.

Diese Begrenzungen sind für das Verhältnis der Herstellkosten im Rahmen der Kostenrechnung zu den bilanziellen Herstellungskosten von Bedeutung. Aus dem Zweck der Aktivierung mit Herstellungskosten ist der Güterverbrauch in der Weise determiniert, daß nur die aus Aufwendungen abgeleiteten Kosten zu berücksichtigen sind. Wesensverschiedene und verrechnungsmäßig verschiedene Kosten (vgl. Kap. 122) sind daher zu eliminieren.

Dem Umfang nach ist eine Begrenzung der aktienrechtlichen Herstellungskosten in § 153 Abs.2 AktG enthalten.

Der Umfang der steuerlichen Herstellungskosten aus der Sicht der Finanzverwaltung ist Abschn. 33 EStR 1972 ¹⁾ zu entnehmen. Abschn. 33 Abs.1 EStR 1972 lautet:

Herstellungskosten im Sinne des § 6 EStG sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Erzeugnisses entstehen. Sie setzen sich zusammen aus den Materialkosten einschließlich den notwendigen Materialgemeinkosten und den Fertigungskosten (insbesondere den Fertigungslöhnen) einschließlich den notwendigen Fertigungsgemeinkosten.

Nach Abschn. 33 Abs. 2 EStR 1972 brauchen Kosten für die allgemeine Verwaltung nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden. Außerdem wird dort auch klargestellt, daß Vertriebskosten nicht zu den Herstellungskosten gehören.

1) Allgemeine Verwaltungsvorschrift über die Änderung und Ergänzung der Einkommensteuer-Richtlinien für das Kalenderjahr 1969 (EStR 1972). Vom 11.4.1973. BStBl. 1973 I S.154. Die auf Grund dieser Änderungen notwendige Neufassung der Einkommensteuer-Richtlinien für das Kalenderjahr 1972 (EStR 1972) wurde unter dem 22.5.1973 bekannt gemacht (BStBl. 1973 I S.223).

Während die Bestimmung des Umfangs der Herstellungskosten in den Einkommensteuer-Richtlinien durch Begriffe der betriebswirtschaftlichen Terminologie erfolgte, verwendet § 153 Abs.2 AktG mit dem Ausdruck "Betriebskosten" einen Terminus, der der Betriebswirtschaftslehre fremd ist. Das AktG selbst erläutert diesen Ausdruck nicht. Bei einer Bestimmung der Betriebskosten wurde in der Literatur versucht, den Inhalt negativ zu umschreiben, nämlich "weder Verwaltungskosten noch Abschreibungen noch Wertminderungen, wohl aber alle übrigen Teile der Herstellungskosten". 1) Würde man dieser Auslegung folgen, so könnten die gesamten Herstellungskosten nach Wahl des Unternehmens aktiviert werden oder auch nicht. Da nach dem Wortlaut des § 153 Abs.2 AktG offenbar gewisse Herstellungskostenbestandteile in jedem Fall zu aktivieren sind, erscheint diese Auslegung nicht sinnvoll. 2) Nach einer anderen Erklärung umfaßt der Begriff "Betriebskosten" sowohl die Kosten der Betriebsbereitschaft als auch die übrigen echten Gemeinkosten; 3) die unechten Gemeinkosten werden mit den Einzelkosten als in jedem Fall zu aktivierende Herstellungskostenbestandteile angesehen. Auch diese Bestimmung der "Betriebskosten" erscheint

1) Mutze, O., Die unterschiedliche Behandlung der Herstellungskosten auf den verschiedenen Anwendungsgebieten, DB 1967 S.169 ff. (S.172).

2) So auch Arbeitskreis des Betriebswirtschaftlichen Ausschusses der Chemischen Industrie, Die Bewertungsvorschriften im Aktiengesetz 1965, ZfB 1966, 2. Ergänzungsheft, S.38 f. und van der Velde, K., Herstellungskosten in neuester Sicht, DB 1969 S.1213 (S.1217) unter Bezugnahme auf die Stellungnahme NA 4/1966 des Instituts der Wirtschaftsprüfer. Die Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung, Ergänzung 1967, Düsseldorf (Loseblattausgabe), S.87.

3) Vgl. Arbeitskreis des Betriebswirtschaftlichen Ausschusses der Chemischen Industrie, Die Bewertungsvorschriften im Aktiengesetz 1965, a.a.O., S.39.

uns nicht zutreffend, weil die Kosten der Betriebsbereitschaft sich insbesondere in Abschreibungen niederschlagen; Abschreibungen sind jedoch in § 153 Abs.2 AktG **n e b e n** den Betriebskosten genannt. Die Abschreibungen gehören damit nicht zu den "Betriebskosten". Indessen läßt das Adjektiv "angemessen" den Schluß zu, daß Betriebskosten solche Kosten sind, die durch Schlüsselung als Herstellungskostenbestandteile ermittelt werden. Damit sind die Gemeinkosten - ohne Abschreibungen und sonstige Wertminderungen sowie ohne Verwaltungskosten - angesprochen. Da der Umfang der unechten Gemeinkosten weitgehend im Ermessen der Gesellschaft liegt, andererseits aber das AktG von der Konzeption der Bestimmtheit des Wertansatzes ausgeht, erscheint es sinnvoll, die unechten Gemeinkosten als Herstellungskostenbestandteile anzusehen, die zwingend zu den Herstellungskosten gehören. Bei dieser Auslegung gehören alle Aufwendungen zu den Herstellungskosten, die theoretisch ohne Schlüsselung den unfertigen und fertigen Erzeugnissen zugerechnet werden könnten. 1) Würde der Begriff "Betriebskosten" alleine darauf abgestellt, ob verschiedene Kosten **t a t s ä c h l i c h** geschlüsselt werden oder nicht, so hätte der Gesetzgeber unseres Erachtens bei dem Bewertungssystem des AktG die Berichtspflichten entsprechend erweitern müssen.

1) Die hier vertretene Auffassung weicht von der des Instituts der Wirtschaftsprüfer insofern ab, als das Institut **a l l e** leistungsabhängigen Fertigungskosten, also auch die unechten Gemeinkosten, in die Bewertungsuntergrenze einbeziehn will (Stellungnahme NA 4/1966, a.a.O., S.87).

Daneben beinhaltet der Begriff "Betriebskosten" eine Begrenzung auf die Kosten, die in einer Produktionsstätte anfallen. Dies ergibt sich aus der Terminologie des Aktiengesetzes, die beispielsweise in den Vorschriften über die Unternehmensverträge deutlich wird (§ 292 AktG). Diese Abgrenzung steht im Einklang mit einem Teil der betriebswirtschaftlichen Lehrmeinungen. 1)

Danach verstehen wir unter "Betriebskosten" nur die echten Gemeinkosten des Produktionsbereichs ohne Abschreibungen sowie sonstige Wertminderungen und ohne Verwaltungskosten. Die echten Gemeinkosten können damit in angemessenem Umfang in die aktienrechtlichen Herstellungskosten einbezogen werden. Vom Umfang der Abrechnungsstellen her dürfte die hier vertretene Interpretation des Begriffs "Betriebskosten" mit den Fertigungsgemeinkosten im Sinne des Abschn. 33 EStR identisch sein.

Für die Ableitung der bilanziellen Herstellungskosten aus der Kostenrechnung ist jedoch eine weitere Begrenzung von Bedeutung, denn die EStR verlangen die Einbeziehung der notwendigen Fertigungsgemeinkosten in die Herstellungskosten, das Aktiengesetz gestattet lediglich den Ansatz angemessener Teile der Betriebskosten.

1) Vgl. z.B. Heinen, E., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S.113; einen Überblick über die unterschiedlichen Abgrenzungen gibt Diederich, H., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre I, a.a.O., S.59 ff.

Da generell die notwendigen Fertigungsgemeinkosten als angemessen gelten können, bleibt nur zu erörtern, welche Fertigungsgemeinkosten als "notwendig" anzusehen sind.

In der Betriebswirtschaftslehre wird teilweise nur der zur Leistungserstellung "notwendige" Güterverzehr als Kosten angesehen. So beispielsweise von Mellerowicz, der unter "notwendigen Gutsverbrauch" den "betriebsbedingten Normalverbrauch" versteht. ¹⁾ Gegen dieses einengende Verständnis des Kostenbegriffes wendet sich Kosiol mit dem Hinweis, daß durch die Einführung zusätzlicher Merkmale wie "Notwendigkeit des Gutsverbrauchs" Unterbegriffe zum Kostenbegriff gebildet werden. ²⁾ Für die Ableitung der bilanziellen Herstellungskosten kann daher nicht auf eine einheitliche betriebswirtschaftliche Lehrmeinung zurückgegriffen werden. Auch in der Praxis wird der Begriff "notwendige Fertigungsgemeinkosten" nicht einheitlich verstanden, ³⁾ so daß eine Erörterung erforderlich ist.

1) Vgl. Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd.1, a.a.O., S.3.

2) Vgl. Kosiol, E., Kostenrechnung und Kalkulation, a.a.O., S. 33.

3) Vgl. van der Velde, K., Herstellungskosten in der Kostenrechnung und in der Steuerbilanz, 3.Aufl., Stuttgart 1960, S.21; ferner Erhard, F., Herstellungskosten bei Unterbeschäftigung, StBn 1966, S.101.

Unter "Notwendigkeit" versteht Heyde das "Nicht-anders-können" und nicht die "Zweckdienlichkeit". 1) Demgegenüber gehören nach Schnutenhaus die Begriffe Notwendigkeit und Zweckdienlichkeit "irgendwie auf einer Ebene" zusammen, "wenn man die notwendige Ursache in ihrem Werden vom Ausgangspunkt bis zum Erfüllungsende verfolgen will." 2) Schnutenhaus sieht damit den Begriff Notwendigkeit final.

Der Unterschied beider Betrachtungen zeigt sich im Umfang der anzusetzenden Herstellungskosten. In der Auslegung Heydes sind die "für die Herstellung notwendigen Kosten" alle diejenigen Aufwendungen, denen sich die Unternehmung bei der Herstellung tatsächlich nicht entziehen kann. Wird hingegen der Begriff "notwendig" in der Deutung von Schnutenhaus im Sinne von "zweckdienlich" aufgefaßt, so gehören solche Aufwendungen nicht zu den Herstellungskosten, die zwar im Zusammenhang mit der Herstellung tatsächlich angefallen sind, wegen ihres besonderen Charakters jedoch nicht als für die Herstellung zweckdienlich angesehen werden können.

1) Vgl. Heyde, J.E., Entwertung der Kausalität? Für und Wider den Positivismus, Stuttgart 1957, S.139 ff.

2) Schnutenhaus, O.R., Über die angebliche Entwertung der Kausalität im Kostenrechnungswesen sowie über Zurechnungsverfahren, DB 1967, S.129 ff. (S.130).

Dazu gehören beispielsweise Aufwendungen, die ihrem Wesen bzw. ihrer Höhe nach als einmalig oder außergewöhnlich zu gelten haben. Diese Aufwendungen, die sich ihrem Charakter nach nicht periodisieren lassen, sind im Jahr des Anfalls ergebniswirksam zu verbuchen, weil die Ursache auf einem besonderen Ereignis beruht. Diese Aufwendungen können nicht als für die Herstellung zweckdienlich angesehen werden. Würden diese Aufwendungen in die bilanziellen Herstellungskosten eingerechnet, so werden die eingetretenen Verluste in der Ergebnisrechnung nicht voll wirksam. Damit läge aber ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip vor.

Auch scheiden bei der Ableitung der bilanziellen Herstellungskosten aus den tatsächlich angefallenen Aufwendungen jene Aufwendungen aus, die zwar dem Grunde nach mit der betrieblichen Leistungserstellung zusammenhängen, jedoch eine frühere abgeschlossene Periode betreffen. Diese Aufwendungen können nach § 153 Abs.2 AktG nicht mehr berücksichtigt werden, da nach dieser Vorschrift nur solche Aufwendungen in die Herstellungskosten eingerechnet werden dürfen, die "a u f d e n Z e i t r a u m d e r H e r s t e l l u n g entfallen". Dieser Grundsatz gilt auch für das Steuerrecht. 1)

1) Vgl. BFH-Urteil I 86/57 U vom 8.10.1957 (BStBl. 1957 III S. 442). Vgl. auch Schindele, W., Betrachtungen zur Frage der Anwendung handelsrechtlicher Grundsätze bei der steuerlichen Bilanzierung, insbesondere des Vorratsvermögens, 2.Teil, StBp 1961 S.209 (S.211).

In die Herstellungskosten sind somit die tatsächlichen Aufwendungen für die Leistungserstellung einzubeziehen, soweit nicht außerordentliche Aufwendungen vorliegen. Das führt dazu, den in Abschnitt 33 EStR enthaltenen Begriff "notwendig" mit Schnutenhaus im Sinne von zweckdienlich aufzufassen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Aufwendungen ihrer Art und Höhe nach betriebs- und branchenüblich sind und den Grundsätzen wirtschaftlicher Betriebsführung entsprechen. Diese unter Hinweis auf entsprechende Pegelungen der LSÖ/LSP ¹⁾ in der Literatur teilweise vertretene Auffassung ²⁾ wird von uns nicht geteilt, da durch die LSÖ/LSP andere Zwecke als durch die bilanzielle Herstellungskostenermittlung angestrebt werden.

Der mit der Aktivierung der Herstellungskosten erstrebte Zweck, die Aufwendungen für die im Güterkreislauf befindlichen Güter zu neutralisieren, verlangt, den Herstellungskosten grundsätzlich die tatsächlichen Aufwendungen für die

1) LSÖ-Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber vom 15.11.1938; Anlage zur Verordnung über die Preisermittlung aufgrund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber vom 15.11.1938 (RGBl. 1938 I S.1623), geändert durch Verordnung über die Änderung der Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber (LSÖ) vom 12.2.1942 (RGBl. 1942 I S.89). LSP, Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten, Anlage zur Verordnung PR Nr.30/53 über die Preise bei öffentlichen Aufträgen. Vom 21.11.1953. Verkündet im Bundesanzeiger Nr.244 vom 18.12.1953.

2) Vgl. z.B. Börnstein, U., Die Fertigungsgemeinkosten als Teil der Herstellungskosten, Teil I, DB 1959 S.353 ff. (S.354).

in den neuen Wertträger eingegangenen Güter und Dienstleistungen zuzurechnen, ¹⁾ unabhängig davon, ob diese Aufwendungen einer wirtschaftlichen Betriebsführung entsprechen oder nicht. Die bilanziellen Herstellungskosten sind somit subjektiv auf die Unternehmung bezogen, wohingegen die Grundsätze der LSÖ/LSP zum Zwecke der Preisbildung die Kosten tendenziell insofern objektivieren, als sie nur diejenigen Kosten berücksichtigen, die "bei wirtschaftlicher Betriebsführung zur Erstellung der Leistungen entstehen." ²⁾

Schließlich läßt sich noch eine Begrenzung des Kostenbegriffs zur Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten aus den Ergebnissen der betriebswirtschaftlichen Zielforschung ableiten. Die Ziele der Unternehmung lassen sich in Sachziel und Formalziel unterscheiden. Dabei bezieht sich das Sachziel auf Art, Menge und Zeitpunkt der im Markt abzusetzenden Leistungen. ³⁾ Das Formalziel hingegen

1) Vgl. auch RFH-Urteil III 74/39 vom 4.6.1940 RStB1. 1940, S.1067 .

2) Leitsatz Nr. 4 Abs. 2 LSP
(Im Originaltext ohne Sperrung).
Vgl. auch Pribilla, M.E., Das Recht der Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, Kommentar zur VPöA und LSP, München und Berlin (Loseblattausgabe), zu Nr. 4 Abs.2 LSP (Teil III B Nr. 4 S.2).

3) Vgl. Kosiol, E., Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum, 36.-45.Tsd., Reinbek bei Hamburg 1970, S.212.

ist auf Gewinnerzielung ausgerichtet. 1) Durch dieses Formalziel wird in Unternehmungen mit interner Planung der Hauptzweck der Gesellschaft bestimmt. 2) Das Sachziel ist damit dem Formalziel untergeordnet. Besteht das Sachziel einer Unternehmung darin, Güter zu beschaffen, umzuwandeln und anschließend auf den Markt abzusetzen, so sind auch Beschaffung und Absatz als "Produktionsvorgänge" anzusehen. 3) Bei dieser Betrachtung wären sämtliche Aufwendungen der Unternehmung als Herstellungskosten anzusehen und - wie wir bei der Erörterung des Zwecks der Aktivierung mit Herstellungskosten festgestellt haben - zu neutralisieren, soweit sich die Güter noch im betrieblichen Kreislauf befinden. Eine solche Folgerung entspricht jedoch nicht dem System des Aktienrechts und dem des Steuerrechts. Zunächst ist in diesem Zusammenhang auf die Unterscheidung zwischen Anschaffungs- und Herstellungskosten hinzuweisen, die sowohl im Aktiengesetz als auch im Einkommensteuergesetz enthalten ist.

Damit grenzt der Gesetzgeber selbst den Beschaffungsbereich von dem Produktionsbereich ab. Auch die bei der Zielerfüllung anfallenden Kosten der Leistungsverwertung, des Vertriebs, scheiden bei der Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten

-
- 1) Vgl. Kosiol, E., Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum, a.a.O., S.212 ff.
 - 2) Zum Verhältnis von Formalziel zu Sachziel vgl. Kosiol, E., Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum, a.a.O., S. 212 f.
 - 3) Vgl. auch: Heinen, E., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S.125.

nach der Regelung des § 153 Abs.2 AktG aus. Damit gehören nur die zur Zielerfüllung im Bereich der Fertigung angefallenen Kosten zu den bilanziellen Herstellungskosten.

Neben den genannten Hauptzielen bestehen - wie von Wissenschaft und Praxis anerkannt wird - weitere Ziele, die die Unternehmungen verfolgen.

Zu diesen Nebenzielen gehören die Bestrebungen einer Unternehmung, die soziale Lage der Arbeitnehmer in verschiedener Weise zu verbessern. 1) Solche Nebenzielen stehen vielfach in Konkurrenz zu dem Hauptziel. Die mit der Erfüllung dieser Nebenzielen verbundenen Aufwendungen können daher nicht zwingend als zur Erfüllung des Hauptzweckes zweckdienlich angesehen werden, so daß eine Neutralisierung dieser Aufwendungen für die im Güterkreislauf befindlichen Güter vielfach entfällt.

Im Einzelfall kann die Abgrenzung der zweckdienlichen Aufwendungen für Güter und Dienstleistungen, die in den neuen Wertträger eingehen, von den übrigen betrieblichen Aufwendungen schwierig sein. In diesen Fällen ist entsprechend den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung, insbesondere nach dem Prinzip vorsichtiger Bewertung, das handelsrechtlich und steuerlich gilt, im Zweifel die Einbeziehung dieser Aufwendungen in die Herstellungskosten nicht zulässig. 2) Dabei

1) Vgl. Heinen, E., Das Zielsystem der Unternehmung, Wiesbaden 1966, S.38 ff. und S.81.

2) Vgl. BFH-Urteil I 70/57 U vom 5.8.1958 BStBl. 1958 III S. 392 .

können auch Vereinfachungsgesichtspunkte eine Rolle spielen, denn der BFH hat in wiederholter Rechtsprechung festgestellt, daß die Grundsätze der Periodenabgrenzung nicht überspitzt werden dürfen. Die mit der exakten Abgrenzung verbundene Arbeit muß unter Berücksichtigung der Verhältnisse des einzelnen Betriebes im angemessenen Verhältnis zu dem mit der Abgrenzung angestrebten Erfolg stehen. 1) Das Vereinfachungsprinzip greift auch für die Ermittlung des aktienrechtlichen Jahresabschlusses durch. 2) Die Grenzen des Vereinfachungsprinzips liegen im Prinzip vorsichtiger Bewertung und im Prinzip der Vergleichbarkeit der Periodenergebnisse. Diesen Prinzipien kommt eine höhere Priorität als dem Vereinfachungsprinzip zu. Wir schließen uns hier der Auffassung von Kormann an. 3)

Für das Verhältnis der Herstellkosten im Rahmen der Kostenrechnung zu den bilanziellen Herstellungskosten ist schließlich - wie bereits punktuell erwähnt - noch die jeweilige Interpretation des Kostenverursachungsprinzips und die Behandlung der Fixkosten von grundsätzlicher Bedeutung.

-
- 1) Vgl. z.B. BFH-Urteil I 290/56 U vom 13.5.1958 BStBl. 1958 III S.331 und die dort angeführte Rechtsprechung; ferner BFH-Urteil IV 114/58 vom 2.6.1960, HFR 1961, S.73; BFH-Urteil I 189/60 vom 15.11.1960, BStBl. 1961 III S.48; BFH-Urteil VI 326/65 vom 18.2.1966, BStBl. 1966 III S. 496, insbesondere S.498.
 - 2) Vgl. Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Handelsgesetzbuches und der Reichsabgabenordnung, BT-Drucksache IV/2865, S.7.
 - 3) Vgl. Kormann, B., Die Bewertungsprobleme des neuen Aktienrechtes, a.a.O., S.1283.

223 Interpretation des Kostenverursachungsprinzips und Behandlung der Fixkosten bei der Herstellungskostenermittlung

In der Betriebswirtschaftslehre haben die Interpretation des Kostenverursachungsprinzips und die Behandlung der Fixkosten in der Kostenrechnung einen breiten Raum eingenommen; sie führen zur Weiterentwicklung der Kostenrechnungssysteme. Im Rahmen dieser Untersuchung ist zu prüfen, ob sich aus den Erkenntnissen der Betriebswirtschaftslehre Folgerungen für die Ermittlung der Herstellungskosten ergeben. Dies ist erforderlich, weil nach der Rechtsprechung des BFH die Ergebnisse der Betriebswirtschaftslehre für die Auslegung von Gesetzen dann von Bedeutung sind, wenn betriebswirtschaftliche Begriffe in gesetzlichen Bestimmungen ihren Niederschlag gefunden haben. 1) Bei dem Begriff "Herstellungskosten" handelt es sich um einen solchen betriebswirtschaftlichen Begriff; es ist ein Grundbegriff, der im Gesetz selbst nicht exakt und erschöpfend erläutert werden kann. Der Umfang der Herstellungskosten ist daher unter Berücksichtigung der Ergebnisse der betriebswirtschaftlichen Forschung im einzelnen zu bestimmen und abzugrenzen. 2)

Dabei geht es vornehmlich um die Frage, ob die bilanziellen Herstellungskosten in der aktienrechtlichen Handelsbilanz und in der Steuerbilanz lediglich auf der Basis der variablen Kosten ermittelt werden können.

-
- 1) Vgl. z.B. BFH-Urteil I 70/57 U vom 5. August 1958 - BStBl. 1958 III S.392 (S.393); vgl. auch Thoma, G., Betriebswirtschaft und Steuerrecht, StbJb 1966/67 S.9 ff.
 - 2) Vgl. Grund, W., Steuerpolitische und steuerrechtliche Gegenwartsfragen (StbJb 1966/67 S.19 ff., S.41); ähnlich G. Pose in einer Diskussion über die Herstellungskosten auf dem XX. Fachkongreß der Steuerberater (11. - 13.11.1968), vgl. Niemann, U., Bericht über die Podiumsdiskussion: Herstellungskosten, StbJb 1968/69 S.422 ff. - S.437); ferner: Arbeitskreis des Betriebswirtschaftlichen Ausschusses der Chemischen Industrie, a.a.O., S.33.

2231 Entwicklung der Vollkostenrechnungen

In der Vollkostenrechnung werden alle Kosten erfaßt und direkt oder indirekt nach bestimmten Zurechnungsprinzipien auf die Kostenträger verteilt. Als fundamentales Zurechnungsprinzip wird in der Literatur das Kostenverursachungsprinzip angesehen. 1)

Das Kostenverursachungsprinzip besagt, daß der Güterverbrauch durch die Leistungen hervorgerufen wird. Da der Zwangsverbrauch wie natürlicher Verschleiß von Potentialfaktoren und Zwangsabgaben nicht als durch die Leistungserstellung verursacht angesehen werden kann, hat Kosiol das Kostenverursachungsprinzip zum Kosteneinwirkungsprinzip erweitert. Nach dem Kosteneinwirkungsprinzip wird der Güterverzehr erfaßt, der "auf den Prozeß der Leistungserstellung zwangsläufig einwirkt, so daß dieser ohne ihn nicht zustande kommt." 2) Einen ähnlichen Verursachungszusammenhang zwischen Güterverzehr und Leistung sieht Diederich in dem von ihm vertretenen Veranlassungsprinzip. 3)

1) Vgl. Heinen, E., Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, ZfhF 1958 S. 1 ff. (S.5).

2) Kosiol, E., Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes, a.a.O., S.27.

3) Vgl. Diederich, H., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre II, a.a.O., S.237.

Aus dem Kostenverursachungsprinzip wurde von Rummel das Proportionalitätsprinzip abgeleitet, 1) das Heinen als die mathematische Darstellungsform des Kostenverursachungsprinzips ansieht. 2) Nach dem Proportionalitätsprinzip sind für die Gemeinkostenzurechnung solche "Größen" zu wählen, die den Gemeinkosten annähernd proportional verlaufen. 3)

Gemeinkosten, die nicht nach dem Proportionalitätsprinzip zugerechnet werden können, werden nach dem "zweiten Fundamentalprinzip der Kostenrechnung, dem Durchschnittsprinzip", verrechnet. 4) Bei der Verrechnung nach dem Durchschnittsprinzip werden die angefallenen Kosten im Wege der Division auf Leistungseinheiten oder sonstige Bezugsgrößen verteilt. 5) Für die Beurteilung des Durchschnittsprinzips unter dem Blickwinkel der bilanziellen Herstellungskostenermittlung muß darauf hingewiesen werden, daß mit dem Durchschnittsprinzip nicht die durch die einzelne Leistungseinheit verursachten Kosten, sondern die im Durchschnitt

1) Vgl. Rummel, K., Einheitliche Kostenrechnung, 3. Auflage, Düsseldorf 1949, S. 41 ff.

2) Vgl. Heinen, E., Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, a.a.O., S. 4.

3) Vgl. im einzelnen Rummel, K., Einheitliche Kostenrechnung, a.a.O., S. 117.

4) Heinen, E., Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, a.a.O., S. 4; vgl. auch Koch, H., Die Ermittlung der Durchschnittskosten als Grundprinzip der Kostenrechnung, a.a.O., S. 303 ff. Koch faßt das Durchschnittskostenprinzip selbst als Grundprinzip der Kostenrechnung auf (a.a.O., S. 320).

5) Vgl. Heinen, E., Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, a.a.O., S. 4.

auf die einzelne Leistungseinheit entfallenden Kosten ermittelt werden. 1)

Da eine verursachungsgerechte Zurechnung nicht konsequent durchführbar ist, forderten verschiedene Autoren unter grundsätzlicher Beibehaltung der Vollkostendeckung eine Änderung der Kalkulationsmethoden. So schlug beispielsweise Schneider eine Kalkulation auf Zeitbasis vor, weil die Kosten nicht in Relation zur geplanten Produktion, sondern nur in Relation zur Einsatzzeit der Kostengüter stehen. 2)

Einen anderen Gedanken verfolgt Koch bei der Gemeinkosten-schlüsselung nach dem von ihm entwickelten "Prinzip der minimalen Gemeinkostenstreuung" (kurz: "Kostenstreuungsprinzip"). 3) Grundlage des Kostenstreuungsprinzips ist das Prinzip der Gesamtkostenanteilsrechnung, nach dem "gleich großen Leistungseinheiten gleich große Kostenanteile als kleineren Leistungseinheiten zugerechnet werden." 4)

1) Vgl. auch Koch, H., Die Ermittlung der Durchschnittskosten als Grundprinzip der Kostenrechnung, a.a.O., S. 318 f.

2) Schneider, E., Industrielles Rechnungswesen, a.a.O., S.81.

3) Koch, H., Die Ermittlung der Durchschnittskosten als Grundprinzip der Kostenrechnung, a.a.O., S.325 ff.; ders., Zum Problem des Gemeinkostenverteilungsschlüssels, ZfbF 1965, S.169 ff. (S.181 ff.).

4) Koch, H., Zum Problem des Gemeinkostenverteilungsschlüssels, a.a.O., S.182.

Als weiteres Verfahren der Vollkostenrechnung ist schließlich die Verrechnungssatzrechnung ¹⁾ zu nennen, die dadurch gekennzeichnet ist, daß die Gemeinkosten in funktionsabhängige Gemeinkosten und Restgemeinkosten gegliedert werden. Die funktionsabhängigen Gemeinkosten werden zu Mengen- oder Zeitgrößen in Beziehung gesetzt. Als Bezugsgröße bieten sich insbesondere Maschinenlaufstunden an. Die Restgemeinkosten werden mittels pauschaler Zuschlagssätze verrechnet.

Wenn die Verrechnungssatzrechnung auch eine genauere, verursachungsgemäße Kostenzurechnung ermöglicht, vermag sie dennoch das Fixkostenproblem nicht zu lösen. ²⁾

2232 Entwicklung der Teilkostenrechnungen

Die Frage der Behandlung fixer Kosten in der Kalkulation stellte sich im Rahmen der Preis- und Absatzpolitik, um auch die Preisuntergrenze ³⁾ zu bestimmen.

1) Vgl. im einzelnen Mellerowicz, K., Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, Freiburg i.Brsg. 1966, S.14 ff.; ferner VDMA-Betriebswirtschaftsblatt BwB 7, Frankfurt a.M. 1958.

2) Vgl. Mellerowicz, K., Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 42 f.

3) Vgl. Heinen, E., Fahn, E., Wegenast, C., Informationswirtschaft, a.a.O., S. 751.

Die Fixkostenproblematik war vereinzelt bereits im vorigen Jahrhundert bekannt und wurde wissenschaftlich von Schmalenbach um die Jahrhundertwende aufgegriffen. 1) Einen entscheidenden Impuls zur eingehenden Diskussion der Problematik der fixen Kosten löste Schmalenbach durch einen Vortrag im Jahre 1928 aus. 2) Schmalenbach selbst empfahl, bei Unterbeschäftigung zur Ermittlung der Preisuntergrenze den Kostenträgern nur die beschäftigungsabhängigen Kosten zuzurechnen und die fixen Kosten außer Ansatz zu lassen, um hierdurch wieder in die Zone der Vollbeschäftigung zu gelangen. 3) Während Schmalenbach die Proportionalkostenrechnung nur für preispolitische Zwecke in bestimmten Beschäftigungssituationen empfohlen hatte, vermeidet die moderne Teilkostenlehre generell die Verrechnung solcher Kosten auf die Kostenträger, die nicht verursachungsgemäß zugerechnet werden können.

Durch die Teilkostenrechnungssysteme sollen die Fehler der Vollkostenrechnungssysteme ausgeschaltet werden. Unter dem Gesichtspunkt der bilanziellen Herstellungskostenermittlung interessieren

-
- 1) Vgl. Hahn, D., Direct Costing und die Aufgaben der Kostenrechnung, a.a.O., S. 222, dort wird der englische Praktiker Strousberg erwähnt, der bereits 1876 die Idee des Grenzprinzips erkannt hat.
 - 2) Vgl. Mellerowicz, K., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, 12. Aufl. Berlin 1966, a.a.O., S. 68 f.
 - 3) Vgl. Schmalenbach, E. Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., S. 488.

vornehmlich: 1)

- In der Vollkostenrechnung muß regelmäßig auf mehr oder weniger plausible Schlüssel zurückgegriffen werden, wodurch das Verursachungsprinzip in starkem Maße verletzt wird;
- in der Vollkostenrechnung wird grundsätzlich nicht zwischen fixen und variablen Kosten unterschieden, so daß die Fixkosten im Ergebnis proportionalisiert werden.

Die Teilkostensysteme verzichten, um die angeführten Mängel zu vermeiden, generell auf die Schlüsselung von Kosten und die Zurechnung geschlüsselter Kosten auf die Kostenträger. Die nicht den Erzeugnissen zugerechneten Kosten müssen aus den Bruttoerlösen gedeckt werden.

Im Rahmen dieser Arbeit können die einzelnen Teilkostensysteme nicht eingehend dargestellt werden. 2) Von Interesse ist hier jedoch die unterschiedliche Abgrenzung der den Kostenträgern zuzurechnenden Kosten in einzelnen Teilkostenrechnungssystemen, weil sich daraus Schlüsse auf die Interpretation des Kostenverursachungsprinzips ziehen lassen.

Die von Rummel entwickelte Blockkostenrechnung 3) geht grundsätzlich von Schlüsselgrößen aus, die sich zu den zuzurechnenden

1) Vgl. Hahn, D., Direct Costing und die Aufgaben der Kostenrechnung, a.a.O., S.221; ferner: Schwarz, H., Neuere Gesichtspunkte in der Kostenrechnung von Industrie- und Handelsbetrieben, NB 1962, S.145 ff. und S.169 ff. (S.145).

2) Zur Darstellung der Teilkostenrechnungssysteme vgl. z.B. Mellerowicz, K., Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 57 ff.

3) Vgl. Rummel, K., Einheitliche Kostenrechnung, a.a.O., S.214.

Kostenarten proportional verhalten. 1) Kostenarten, die sich teilweise zur Kalenderzeit, teilweise zur Erzeugung proportional verhalten, sind nach diesen Proportionalitäten zu zerlegen. So unterscheidet Rummel zwischen der fixen Veralterungsabschreibung und der proportionalen Verbrauchsabschreibung. 2)

Eine ähnliche Trennung in fixe und proportionale Kosten sieht Plaut in der "Grenz-Plankostenrechnung" vor. 3) Als Fixkosten bezeichnet Plaut die Kosten, die "bei einem Beschäftigungsgrad von 0 % noch entstehen, wenn die Betriebsbereitschaft noch aufrecht erhalten werden soll." 4)

Diese Autoren sehen damit jedenfalls einen Teil der Kosten der Betriebsbereitschaft als durch die Leistungserstellung verursacht und damit den Kostenträgern zurechenbar an.

Im Gegensatz dazu werden bei dem Direct Costing keine Kosten der Leistungsbereitschaft den Kostenträgern zugerechnet, in diesem System werden nur die variablen Kosten auf die Kostenträger (Produkte) verrechnet.

1) Vgl. Rummel, K., Einheitliche Kostenrechnung, a.a.O., S.29.

2) Vgl. Rummel, K., Einheitliche Kostenrechnung, a.a.O., S.124.

3) Vgl. Plaut, H.-G., Die Grenz-Plankostenrechnung, ZfB 1953, S. 347 ff. und S. 402 ff.

4) Plaut, H.-G., Die Grenz-Plankostenrechnung, a.a.O., S.402.

Der Begriff "variable Kosten" umfaßt im Direct Costing neben den Einzelkosten im Sinne der Vollkostenrechnung auch die variablen Gemeinkosten. 1) 2)

-
- 1) Vgl. Hahn, D., Direct Costing und die Aufgaben der Kostenrechnung, a.a.O., S. 222.
 - 2) Im Direct Costing und in der Vollkostenrechnung werden unter "Einzelkosten" oder "Gemeinkosten" die dem Kostenträger unmittelbar bzw. mittelbar zurechenbaren Kosten verstanden. Eine andere Verwendung finden diese Begriffe in der von Riebel entwickelten Rechnung mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeträgen. Ausgehend von dem Grundgedanken, daß die Entscheidungen die eigentlichen Kosten-, Erlös- und Erfolgsquellen sind, sieht Riebel nur solche Einnahmen und Ausgaben, Erlöse, Leistungen und Kosten als einander eindeutig und gegenüberstellbar, als zurechenbar, an, die auf dieselbe Entscheidung zurückzuführen sind. Diese Zuordnung nennt Riebel die "Zurechnung nach dem Identitätsprinzip". Einzelkosten eines Kalkulationsobjektes im Sinne Riebels liegen insoweit vor, als der Wertverzehr auf dieselbe Entscheidung wie die Existenz dieses Kalkulationsobjektes (z.B. Produkte, Kostenstellen, Kostenbereiche, Unternehmung) zurückgeführt werden kann. Zu den Gemeinkosten gehört dementsprechend jener Wertverzehr, der auch auf andere Entscheidungen zurückgeht, als diejenigen, die das betrachtete Kalkulationsobjekt betreffen. Diese Unterscheidung zwischen Einzelkosten und Gemeinkosten ist relativ, weil grundsätzlich Entscheidungsobjekt und Kalkulationsobjekt identisch sein kann. (Vgl. im einzelnen: Riebel, P., Kurzfristige unternehmerische Entscheidungen auf Grundlage des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeträgen, a.a.O., S. 1 ff.). Die nach dem Identitätsprinzip zurechenbaren Kosten dürften auch nach dem Kostenverursachungsprinzip zurechenbar sein.

Die Teilkostensysteme sind gemeinsam dadurch charakterisiert, daß die nicht direkt den Kostenträgern (Produkten) zurechenbaren Kosten in der Ergebnisrechnung aus dem nach Abzug der variablen Kosten vom Erlös verbleibenden Deckungsbeitrag zu decken sind. Dabei können die nicht den Kostenträgern zugeordneten Kosten in einer Summe oder stufenweise - etwa als Erzeugnisfixkosten, Erzeugnisgruppenfixkosten, Kostenstellenfixkosten, Bereichsfixkosten und Unternehmensfixkosten gegliedert - von dem Überschuß abgezogen werden. ¹⁾

Für den Untersuchungsgegenstand ist von Interesse, daß durch die stufenweise Fixkostendeckung ein Zusammenhang zwischen den Kosten der Betriebsbereitschaft und der Leistungserstellung anerkannt wird. Allerdings erfolgt die Verrechnung der fixen Kosten meist nach Maßgabe der Kostentragfähigkeit der Erzeugnisse oder Erzeugnisgruppen, ²⁾ d.h. je höher der Bruttogewinn eines Erzeugnisses ist, desto mehr wird das Produkt mit Fixkosten belastet. ³⁾ Die stufenweise

1) Vgl. z.B. Agthe, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, ZfB 1959, S. 404 ff. insbes. S.407 ff.

2) Vgl. Mellerowicz, K., Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 154.

3) Vgl. Vormbaum, H., Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren, a.a.O., S.16 f.

Fixkostendeckung ist somit nicht an den betrieblichen Daten der Leistungserstellung orientiert, sondern berücksichtigt wesentlich die von den Absatzmarktverhältnissen beeinflusste Ergebniskraft der Erzeugnisse. 1) Der Zusammenhang zwischen den Kosten der Betriebsbereitschaft und der Leistungserstellung wird demnach im System der Teilkostenrechnung - auch nicht für Erzeugnisse oder Erzeugnisgruppen insgesamt - als Verursachungszusammenhang gesehen.

2233 Grundsätzliche Problematik der Behandlung von Fixkosten bei der Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten

Beeinflusst durch die Problematik der verursachungsgerechten Schlüsselung wurde in der Literatur eine eingehende Diskussion über die Behandlung fixer Kosten bei Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten geführt. Dabei geht es um die Auslegung des § 153 Abs.2 AktG. Nach dieser Bestimmung dürfen in angemessenem Umfang Absetzungen und sonstige Wertminderungen in die Herstellungskosten eingerechnet werden. Die Auffassungen über den Inhalt dieser Bestimmung divergieren erheblich. Während teilweise ein Zwang zur Einrechnung der Abschreibungen in die bilanziellen Herstellungskosten angenommen wird, bestreiten andere Stimmen die Aktivierungsfähigkeit dieser Kostenbestandteile generell. Schließlich wird von verschiedenen Autoren zumindest für die Ermittlung aktienrechtlicher Herstellungskosten ein Wahlrecht angenommen.

1) Vgl. Tubbesing, G., Zur verlustfreien Bewertung unfertiger Erzeugnisse, Wpg. 1965, S.617 ff. (S.622).

22331 Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten mit
Berücksichtigung von Fixkosten

223311 Stellungnahmen in der Literatur

Wie bei der Skizzierung der historischen Entwicklung der relevanten Rechtsvorschriften gezeigt wurde, war bis zur Aktienrechtsnovelle zweifelhaft, ob Betriebs- und Verwaltungskosten in die Herstellungskosten eingerechnet werden dürfen (vgl. 2111). Nachdem der Gesetzgeber die Einbeziehung der Betriebs- und Verwaltungskosten in die bilanziellen Herstellungskosten gestattet hatte, stellte sich die Frage, ob diese Kosten bei Ermittlung der steuerlichen Herstellungskosten angesetzt werden müssen. Unter dem 13.11.1938 hat der Reichsminister der Finanzen den RdF ersucht, zur Behandlung der Fertigungsgemeinkosten bei Ermittlung der steuerlichen Herstellungskosten Stellung zu nehmen.¹⁾ In diesem Ersuchen geht der RdF davon aus, daß nach unbestrittener²⁾ Auffassung der Betriebswirtschaftslehre alle Herstellungsgemeinkosten

-
- 1) Das Ersuchen des Reichsministers der Finanzen ist in dem Gutachten Gr.S. D 7/38 des RFH vom 4.2.1939 abgedruckt (PStB1. 1939 S.321).
 - 2) Hörstmann, F., Der Herstellungsbegriff im Wandel des unternehmerischen Kostendenkens und der steuerrechtlichen Beurteilung (StbJb 1968/69 S.395 ff., S.413 f.) bezeichnet die Aussage des RdF in dem bereits erwähnten Antrag vom 13.11.1938: "Es ist in der Betriebswirtschaftslehre unbestritten, daß alle Herstellungsgemeinkosten zu den Herstellungskosten gehören" als unzutreffend. Hörstmann beruft sich dabei auf Schmalenbach-Bauer, Dynamische Bilanz, 13. Auflage, Köln und Opladen 1962 S.152 f. Danach können die Gemeinkostenzuschläge durchaus knapp bemessen sein; wesentlich ist lediglich, daß das Prinzip der Vergleichbarkeit der Erfolgsausweise gewahrt bleibt. Diese Gedanken wurden aus alten Auflagen übernommen, so daß auch damals in der Betriebswirtschaftslehre eine Verpflichtung zur Aktivierung der Gemeinkosten als Teil der bilanziellen Herstellungskosten bestritten war.

zu den Herstellungskosten rechnen. Im Ergebnis hat der RFH die Ansicht des RdF bestätigt und die Herstellungsgemeinkosten als Teil der Herstellungskosten angesehen. 1) Der RdF sowie der RFH knüpfen bei ihren Überlegungen offenbar an die damals bestehende Kostenrechnungspraxis an, die in besonderem Maße durch die wirtschaftlichen Verhältnisse vor dem zweiten Weltkrieg geprägt war. 2) Diese Praxis war in ihrer Entwicklung stark durch den Zweck bestimmt, Grundlagen für die Angebotspreiskalkulationen im Rahmen von Kalkulationskartellen und für öffentliche Aufträge zu bilden. In diesen Rechnungen wurden die Gemeinkosten des Fertigungsbereichs als Teil der Herstellungskosten behandelt.

Mit zunehmender Verbreitung von Teilkostenrechnungssystemen stellte sich die Frage, ob die Ableitung der bilanziellen Herstellungskosten aus diesen Systemen mit dem Zweck der Rechnungslegung vereinbar ist.

Dieses Problem wurde von Hahn bereits vor dem Inkrafttreten des Aktiengesetzes vom 6.9.1965 angesprochen. 3) Hahn lehnt eine Bilanzierung zu nur variablen Kosten vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt im allgemeinen ab, weil dadurch der periodengerechte Erfolgsausweis gefährdet wird. Lediglich in den Fällen, in denen die Schwankungen der Bestände oder

1) RFH-Gutachten GrS D 7/38 vom 4.2.1939 (RStBl. 1939 S.321).

2) Vgl. auch Hörstmann, F., a.a.O.: S.402. Dort wird ausgeführt, daß der "nationalen Volkswirtschaft die Aufgabe gestellt war, die Bedürfnisse des Marktes zu optimalen Bedingungen zu erfüllen" "Es herrschten die Bedarfsdeckungs- und Vollkostendeckungstheorie".

3) Vgl. Hahn, D., Direct Costing und die Aufgaben der Kostenrechnung, a.a.O., S. 9 f.

ihr wertmäßiger Anteil am Gesamtaufwand gering ist, hält Hahn die Aktivierung mit Teilkosten für zulässig, wenn die Herstellungskostenermittlung auf Vollkostenbasis infolge einer Doppelbewertung mit erheblichem Aufwand verbunden ist.

Während Hahn die Ableitung der Herstellkosten auf Vollkostenbasis auf betriebswirtschaftliche Überlegungen begründet, will Döllner aus dem AktG einen Zwang zur Aktivierung von Gemeinkosten herleiten. Döllner faßt das Wort "dürfen" in § 153 Abs. 2 AktG aus dem Grundsatz der Bestimmtheit des Wertansatzes als "müssen" auf und folgert daraus den Zwang zur Aktivierung fixer Kosten sowohl für selbsterstellte Gegenstände des Anlagevermögens als auch für solche des Umlaufvermögens. 1) Den Zusammenhang zwischen fixen Kosten und Herstellungskosten begründet Döllner mit der auch vom RFH/BFH aufgestellten allgemeinen Vermutung, 2) daß ein Kaufmann angeschafften Gütern mindestens den Wert beimißt, der sich aus der Summe der Aufwendungen ergibt, da der Kaufmann bewußt zum Zwecke der Herstellung die durch Abschreibung entstehenden Aufwendungen für Produktionsanlagen hinnimmt. 3)

-
- 1) Vgl. Döllner, G., Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, a.a.O., S.1412.
 - 2) Vgl. z.B. RFH-Urteil VI A 2231/31 v.30.8.1932- RStB1.1933 S.30 , RFH-Urteil VI A 587/35 vom 16.12.1936- RStB1. 1937 S.106 , BFH-Urteil I 239/54 U vom 14.2.1956- BStB1. 1956 III S.102 , BFH-Urteil IV 138/63 vom 13.7.1967- BStB1. 1968 II S.11 .
 - 3) Vgl. Döllner, G., Anschaffungskosten und Herstellungskosten nach neuem Aktienrecht unter Berücksichtigung des Steuerrechts, BB 1966, S.1405 ff. (S.1408).

Nur hinsichtlich der Verwaltungskosten räumt Döllner ein echtes Wahlrecht ein, denn nach seiner Auffassung ist die Aktivierung der Verwaltungskosten bedenklicher als die Nicht-Aktivierung. 1) Auch Frank sieht die Kosten der Betriebsbereitschaft für die Herstellung als notwendig an. Wenn dies nicht zutreffen würde, müßte der Fixkostenverzehr entfallen können. Bei dieser Überlegung zeigt sich sofort, daß eine Produktion gar nicht möglich ist." 2)

Mit einer ähnlichen Argumentation wie Frank vertritt auch van der Velde die Auffassung, daß die Fixkosten durch die Herstellung verursacht seien. 3)

223312 Behandlung der Fixkosten bei Beschäftigungsschwankungen

Bei der Ermittlung der Herstellungskosten auf Vollkostenbasis ergibt sich das Problem, in welchem Umfang die Fixkosten bei Beschäftigungsschwankungen in die bilanziellen Herstellungskosten

-
- 1) Vgl. Döllner, G., Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, a.a.O., S. 1413.
 - 2) Frank, D., Zur Ableitung der aktivierungspflichtigen "Herstellungskosten" aus der kalkulatorischen Buchhaltung, a.a.O., S.180.
 - 3) Vgl. van der Velde, K., Herstellungskosten in neuester Sicht, a.a.O., S.1216.

einzubeziehen sind. In der Literatur und in der Finanzrechtsprechung wurde dieses Thema vornehmlich unter dem Gesichtspunkt der Behandlung von Fixkosten bei Unterbeschäftigung behandelt.

Nach der Entscheidung des PFH vom 21.11.1939 bleiben bei der Berechnung der Herstellungskosten die Kosten der Kapazitäten außer Ansatz, die infolge teilweiser Stilllegung nicht genutzt werden können. 1) Zur Begründung verweist der RFH auf die gegebenenfalls erforderliche Teilwertabschreibung, wenn höhere als die n o t w e n d i g e n Gemeinkosten aktiviert werden. Diese Rechtsauffassung hat der dritte Senat des RFH übernommen. 2)

Ebenso rechnet die Finanzverwaltung die Unterbeschäftigungskosten nicht zu den Herstellungskosten (Abschn. 33 Abs.7 EStR 1972). Das Niedersächsische Finanzgericht Hannover indessen läßt nur zu, in der Herstellungskostenrechnung vom Ansatz der Unterbeschäftigungskosten abzusehen, wenn der Teilwert andernfalls überschritten würde. 3)

-
- 1) RFH-Bescheid vom 21.11.1939, bestätigt durch Urteil I 67/39 vom 5.3.1940 RStBl. 1940, S.683 .
 - 2) RFH-Urteil III 74/39 vom 4.6.1940- RStBl. 1940 S.1067, insbesondere S.1069 f. .
 - 3) Niedersächsisches Finanzgericht Hannover, Urteil VI Kö 64/62 vom 7.12.1962 -EFG 1963, S.348 . Dieser Rechtsspruch wurde im Ergebnis durch das BFH-Urteil I 103/63 vom 15.2.1966 -BStBl. 1966, III, S.468 bestätigt.

In der Literatur wird allgemein anerkannt, daß Kosten für stillgelegte Anlagen Leerkosten darstellen, die nicht in die Herstellungskostenermittlung einzubeziehen sind. 1) Eine unterschiedliche Behandlung der Fixkosten wird jedoch bei einer nicht voll genutzten Anlage angenommen. Von Wallis, 2) Birkholz 3) und Grieger 4) zählen die Kosten der nicht voll genutzten Anlage voll zu den bilanziellen Herstellungskosten, wobei insbesondere von Wallis ausdrücklich den vorgenannten RFH-Urteilen I 67/39 und III 74/39 widerspricht. Zur Begründung dieser Auffassung wird darauf hingewiesen, daß die Aufwendungen für die Betriebsanlagen als Ganzes erforderlich sind, um die Produktion überhaupt durchführen zu können. Daher sind nach dieser Meinung auch die

-
- 1) Vgl. z.B. von Wallis, H., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und das Steuerrecht aus der Sicht des Akt 1965, a.a.O., S. 27, ferner: BFH-Urteil I 103/63 vom 15.2.1966, BStBl. 1966 III, S.468 (S.470).
 - 2) Vgl. von Wallis, H., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und das Steuerrecht aus der Sicht des AktG 1965, a.a.O., S.27 f.
 - 3) Vgl. Birkholz, H., Nochmals: Die Obergrenze aktivierungsfähiger Herstellungskosten bei Unterbeschäftigung, DB 1963, S. 745 f.
 - 4) Grieger, R., Umfang der aktivierungspflichtigen Fertigungsgemeinkosten - Unterbeschäftigungskosten - (Anm. zum BFH-Urteil I 103/63 vom 15.2.1966, a.a.O.), BB 1966, S.689 f.

gesamten Kosten der Fertigung den Herstellungskosten zuzurechnen. Birkholz ergänzt seine Überlegungen noch mit dem Hinweis auf die steuerlich gebotene, möglichst zutreffende Periodenabgrenzung, die zu einem anderen Ergebnis führen kann als die betriebswirtschaftlich betonte Vergleichbarkeit der Erfolgsrechnung. Auch von Wallis läßt den Gedanken an die zutreffende Besteuerung anklingen. Unterstützend verweist er auf die praktischen Schwierigkeiten, die sich bei der Festlegung der Normalbeschäftigung ergeben können.

Die Argumentation der genannten Autoren entspringt primär der steuerlichen Betrachtung. Wenn aber die Leerkosten zwingend zu den steuerlichen Herstellungskosten gehören, muß handelsrechtlich zumindest ein entsprechendes Aktivierungswahlrecht bestehen. Von Wallis zieht diese Konsequenz, indem er feststellt, daß der Ansatz der Leerkosten nicht den Höchstwertvorschriften des Handelsrechts widerspricht. ¹⁾

Diese Auffassung wird offenbar auch von Adler/Düring/Schmaltz geteilt, allerdings mit der Einschränkung, daß die in die Herstellungskosten einbezogenen Leerkosten noch angemessen sind. ²⁾

1) Vgl. von Wallis, H., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und das Steuerrecht aus der Sicht des AktG 1965, a.a.O., S.28.

2) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, a.a.O., § 155 Tz. 27 und Tz. 61 ff. Nach Tz. 62 liegt kein Verstoß gegen das Angemessenheitsprinzip vor, wenn die Betriebs- und Verwaltungskosten so lange in effektiver Höhe angesetzt werden, als diese Kosten nicht durch eine offene Unterbeschäftigung überhöht sind ..." (Sperrung im Originaltext nicht enthalten).

Würden die Herstellungskosten durch Leerkosten, die auf offener Unterbeschäftigung beruhen, überhöht, so lehnen auch Adler/Düring/Schmaltz ebenfalls ab, Leerkosten in die Herstellungskosten einzurechnen. Diese Auslegung des AktG hat möglicherweise ihre Wurzel in der Diskussion um die Frage, ob in das Aktiengesetz eine Vorschrift aufgenommen werden soll, nach der die Herstellungskosten auf der Grundlage einer "normalen Beschäftigung" zu ermitteln sind. Wie Kropff berichtet, wurde dieser Gedanke nicht in das Gesetz aufgenommen, weil die "normale Beschäftigung" in allgemeiner Form schwer festzulegen sei. ¹⁾

Im Gegensatz zu den genannten Autoren wird von anderen Stimmen die Aktivierung von Leerkosten jedoch grundsätzlich abgelehnt. ²⁾ Dabei wird im wesentlichen auf die angeführte Rechtsprechung des RFH Bezug genommen und die nicht genutzte Kapazität als nicht für die Produktion erforderlich angesehen. Damit wird der Begriff "Verursachung" anders aufgefaßt als z.B. bei von Wallis.

1) Vgl. im einzelnen: Kropff, B., Bilanzwahrheit und Ermessensspielraum in den Rechnungslegungsvorschriften des Aktiengesetzes 1965, a.a.O., S. 379.

2) Vgl. z.B. Heinen, E., Handelsbilanzen, a.a.O., S. 117; Erhard, F., Herstellungskosten bei Unterbeschäftigung, a.a.O., S. 104; Kolbe, K., Die Gemeinkosten bei der handelsrechtlichen und steuerlichen Bewertung von Halbfertig- und Fertigerzeugnissen, Wpg. 1954, S. 265 ff.; Langermann, R., Zur Bewertung von Fertigerzeugnissen bei Unterbeschäftigung, DB 1964, S. 1787 ff.; Merker, K., Herstellungskosten und Beschäftigungsgrad, NB 1960, S. 122 ff. (S. 128 f.); Mette, W., Die Herstellungskosten in der Steuerbilanz bei Unterbeschäftigung, DB 1963, S. 1062 f.; Schindele, W., Zum Begriff der steuerlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten unter besonderer Berücksichtigung der Fertigungsgemeinkosten, BB 1958, S. 1029 ff. (S. 1030); Schönnenbeck, H., Die Obergrenze aktivierungsfähiger Herstellungskosten bei Unterbeschäftigung, DB 1963, S. 527 f.; ders., Die Abhängigkeit der aktivierungsfähigen Herstellungskosten von der Unternehmenslage, DB 1963, S. 1616 ff.; van der Velde, K., Herstellungskosten in der Kostenrechnung und in der Steuerbilanz, a.a.O., S. 106 f.

22332 Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten ohne
Berücksichtigung von Fixkosten

Dem Verursachungsbegriff in der von Birkholz, Grieger und von Wallis vertretenen Form steht eine andere Meinung gegenüber, die insbesondere durch Albach vorgetragen wurde. Diese Auffassung greift auf das Gedankengut der Teilkostenlehre zurück. Danach werden durch die Herstellung nur variable Kosten verursacht, die fixen Kosten sind Periodenkosten, die aus dem Überschuß der Periode zu decken seien, in der sie anfallen. Bei dieser Betrachtung bedeute eine Aktivierung fixer Kosten als Herstellungskostenbestandteil die Verlagerung von Aufwendungen in eine spätere Periode. Eine solche Verlagerung sei nach dem Realisationsprinzip nicht zulässig, so daß die fertigen und unfertigen Erzeugnisse in der aktienrechtlichen Bilanz nur mit den variablen Kosten bewertet werden dürften.¹⁾ Insoweit bestehe kein Bilanzierungswahlrecht; das Wort "dürfen" in § 153 Abs. 2 gestatte lediglich die Aktivierung solcher Kostenarten, die teils proportionale, teils fixe Bestandteile enthalten, wie etwa die Lohnnebenkosten.²⁾ Durch die Aktivierung fixer Kosten wird nach Albach der Einblick in die Vermögens- und Ergebnislage beeinträchtigt, weil eine Verlagerung von Periodenkosten erfolge. So würden etwa Verluste aus Perioden mit hohen Lagerbeständen in Perioden mit niedrigen Lagerbeständen verlegt, so daß diese Verluste im Ergebnis absatzschwacher Jahre nicht enthalten seien. Aus diesen Überlegungen folge, daß durch die Berücksichtigung von Fixkosten bei der Ermittlung der Herstellungskosten die Konjunkturfälle aus dem Jahresabschluß eliminiert würden.³⁾

-
- 1) Vgl. Albach, H., Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem Aktiengesetz 1965, a.a.O., S. 380 ff.
 - 2) Vgl. Albach, H., Rechnungslegung im neuen Aktienrecht, a.a.O., S. 181.
 - 3) Vgl. Albach, H., Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem Aktiengesetz 1965, a.a.O., S. 381.

Das für die Herstellungskosten der Vorratsgüter geltende Verbot der Einbeziehung fixer Kosten gelte jedoch nicht für selbstgestellte Gegenstände des Anlagevermögens. Bei diesen Gütern dürfe die Unternehmung diejenigen fixen Kosten aktivieren, "die weggefallen wären, wenn diese Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nicht hergestellt worden wären." 1) Diese unterschiedliche Behandlung der Gegenstände des Anlagevermögens von denen des Umlaufvermögens begründet Albach mit der strengeren Anwendung des Niederstwertprinzips beim Umlaufvermögen.

Da Albach das Verbot der Aktivierung fixer Kosten aus dem Realisationsprinzip ableitet, das auch über § 5 EStG für die Steuerbilanz gilt, würden die steuerlichen Herstellungskosten ebenfalls nur durch die variablen Kosten bestimmt. 2)

Wie Albach sieht auch Layer die fixen Kosten als Periodenkosten an, die im allgemeinen den Leistungseinheiten nicht verursachungsgemäß zugerechnet werden könnten. Daher wären nur die variablen und die **a b b a u f ä h i g e n** fixen Kosten in die bilanziellen Herstellungskosten einzurechnen. 3) Abbaufähige

1) Albach, H., Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem Aktiengesetz 1965, a.a.O., S.382.

2) Vgl. Albach, H., Neue Entwicklungstendenzen in der Teilwertlehre, StbJb 1965/66, S.307 ff. (S.321 f.).

3) Vgl. Layer, M., Die Herstellkosten der Deckungsbeitragsrechnung und ihre Verwendbarkeit in Handelsbilanz und Steuerbilanz für die Bewertung unfertiger und fertiger Erzeugnisse; ZfbF 1969 S. 131 ff.; ders., Herstellkosten in neuester Sicht, DB 1970, S. 988 ff.

fixe Kosten, die in die bilanziellen Herstellungskosten einzu-
beziehen seien, liegen beispielsweise bei Großprojekten vor,
wenn Betriebsmittel objektgebunden bereitgehalten werden.

Zur Begründung seiner Auffassung verweist Layer einmal darauf,
daß nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nur das
aktivierungsfähig sei, was dem Unternehmen in späteren Perio-
den einen bestimmten Vorteil bringe. Dieser Vorteil könne in
einer künftigen Ausgabenersparnis bestehen. ¹⁾ Außerdem wird
bezweifelt, ob die Bewertung zu Vollkosten wegen der Leistungs-
verbundenheit der unfertigen und fertigen Erzeugnisse dem
Grundsatz der Einzelbewertung noch gerecht werde. ²⁾

Da Layer seine Ansicht aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger
Buchführung ableitet, ergibt sich für ihn - wie für Albach -
die Folgerung, daß die nach den Grundsätzen der Deckungsbei-
tragsrechnung ermittelten Herstellungskosten auch in die
Steuerbilanz zu übernehmen seien. Soweit die Finanzverwaltung
heute noch unter Bezugnahme auf das RFH-Gutachten vom 4.2.1939 ³⁾
die Aktivierung a l l e r Gemeinkosten fordere, verstoße sie
nach seiner Ansicht grundlos "gegen die Grundsätze ordnungs-
mäßiger Buchführung und durchbreche den Grundsatz der Maßgeb-
lichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz." ⁴⁾

1) Vgl. Layer, M., Die Herstellkosten der Deckungsbeitragsrech-
nung und ihre Verwendbarkeit in Handelsbilanz und Steuerbil-
lanz für die Bewertung unfertiger und fertiger Erzeugnisse,
a.a.O., S.142 ff.; ders., Herstellkosten in neuester Sicht,
a.a.O., S.988 und S.990.

2) Vgl. Layer, M., Die Herstellkosten der Deckungsbeitragsrech-
nung und ihre Verwendbarkeit in Handelsbilanz und Steuerbil-
lanz für die Bewertung unfertiger und fertiger Erzeugnisse,
a.a.O., S.141 und S.151 f.

3) Gr.S. D 7/38 (RStB1. 1939 S.321).

4) Layer, M., Die Herstellkosten der Deckungsbeitragsrech-
nung und ihre Verwendbarkeit in Handelsbilanz und Steuerbil-
lanz für die Bewertung unfertiger und fertiger Erzeugnisse,
a.a.O., S.153.

Wie Layer hält auch Schneider die Aktivierung fixer Kosten für einen Verstoß gegen den Grundsatz der Einzelbewertung und das Realisationsprinzip: "Soweit das Aktienrecht eine Aktivierung der fixen Kosten zuläßt, gestattet es den Ausweis unrealisierter Gewinne." 1)

22333 Stellungnahme

Die hier dargestellten Auffassungen zur Behandlung der Fixkosten bei der Herstellungskostenermittlung divergieren wegen der unterschiedlichen Auslegung des Verursachungsbegriffs. Es ist daher sinnvoll, der Stellungnahme grundsätzliche Gedanken zur Interpretation des Verursachungsbegriffs voranzustellen.

22331 Grundsätzliches zur Interpretation des Verursachungsbegriffs

Um die Deutung des Verursachungsbegriffs und das Verhältnis von Ursache und Wirkung hat sich ganz allgemein die Philosophie bemüht. Nach dieser Lehre geht die Ursache notwendig einem anderen, der Wirkung, zeitlich oder sachlich voraus, sie bringt das andere hervor und bestimmt es eindeutig. 2) Dabei kann das Verhältnis von Ursache und Wirkung unterschiedlich sein. In der hier interessierenden ontologischen Betrachtung, d.h. wenn etwas geschaffen oder gegründet wird, sind nach der aristotelisch-scholastischen Philosophie mehrere Kausalbeziehungen zu unterscheiden. 3) Zu erwähnen sind im Rahmen dieser Arbeit die

- causa efficiens
- causa finalis.

1) Schneider, D., Aktienrechtlicher Gewinn und ausschüttungsfähiger Betrag, a.a.O., S.609.
2) Vgl. Müller, M. - Halder, H., Herders kleines philosophisches Wörterbuch, 3.Aufl., Freiburg-Basel-Wien 1961, S.185, Stichwort "Ursache".
3) Vgl. Müller, M. - Halder, H., Herders kleines philosophisches Wörterbuch, a.a.O., S. 71 Stichwort "Grund".

Die causa efficiens ist die Ursache, durch die die späteren Zustände bewirkt werden, ¹⁾ oder - anders formuliert - der spätere Zustand w i r d aus dem früheren. Das bedeutet mehr als eine bloße Folge von Zuständen, sondern die Ursache ist Bedingung für die Veränderung des Zustandes. ²⁾ Die causa efficiens drückt damit einen Ursache-Wirkungszusammenhang aus. Mit dem Begriff "Ursache" im allgemeinen Sprachgebrauch dürfte unseres Erachtens überwiegend die causa efficiens gemeint sein.

Bei der causa finalis wird "das Geschehen durch ein vorausliegendes, vorausgesetztes Ziel bestimmt." ³⁾ Der Finalzusammenhang ist von Hartmann analysiert worden. Hartmann unterscheidet drei Akte des Finalnexus: ⁴⁾

1. Akt: Setzung des Zweckes im Bewußtsein mit Überspringung des Zeitflusses, als Antizipation des Künftigen;
2. Akt: Selektion der Mittel vom gesetzten Zweck aus im Bewußtsein (rückläufige Determination);
3. Akt: Realisation durch die Reihe der seligierten Mittel; recht-läufiger Realprozeß außerhalb des Bewußtseins.

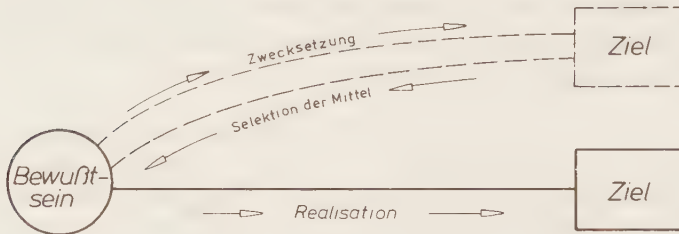
1) Vgl. Hoffmeister, J., Wörterbuch der philosophischen Begriffe, Leipzig 1944, S.167, Stichwort "causa".

2) Vgl. auch den Kausalitätsbegriff bei Heyde, J.-E., Entwertung der Kausalität!? Für und Wider den Positivismus, a.a.O., S. 40 ff. und S.124 ff.

3) Hoffmeister, J., Wörterbuch der philosophischen Begriffe, a.a.O., S.167 Stichwort "causa".

4) Vgl. Hartmann, N., Teleologisches Denken, Berlin 1951, S.64 ff.

Grafisch lassen sich diese Beziehungen in Anlehnung an Hartmann etwa wie folgt darstellen (Abb. 5):



Der 1. und der 2. Akt vollziehen sich im geistigen Bereich, "in mente". Der 3. Akt hingegen ist ein Realprozeß und als solcher auch ein Kausalprozeß. Daher kann einem Geschehensablauf nicht ohne weiteres angesehen werden, ob er final oder kausal determiniert ist. Für die Bestimmung des Kausalprozesses ist festzustellen, ob die einzelnen Glieder der Kausalreihe so ausgewählt sind, daß sie den gewünschten Effekt kausal hervorbringen oder nicht. Die Kausalität ist durch die Finalität überformt. 1) Zum gleichen Ergebnis kommt Schnutenhaus: "Die causa finalis ist also denkerisch eine bestimmte Vollendungsform im Ausdruck der causa efficiens." 2)

1) Vgl. Hartmann, N., Teleologisches Denken, a.a.O., S.71 f.

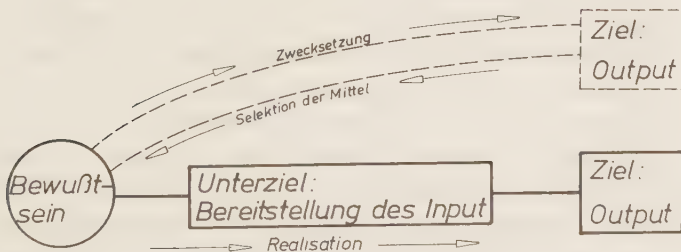
2) Schnutenhaus, O.R., Über die angebliche Entwertung der Kausalität im Kostenrechnungswesen sowie über Zurechnungsverfahren, a.a.O., S.131.

223332 Interpretation des Verursachungsbegriffs zur Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten im Rahmen der allgemeinen aktienrechtlichen und steuerlichen Bewertungsvorschriften

Wird dieses Ergebnis auf den Untersuchungsgegenstand übertragen, so ist zunächst eine Beziehung zwischen dem Faktoreinsatz, dem Input, und dem Faktorertrag, dem Output, festzustellen, denn in dem Realprozeß "Herstellung" ist der Input in Form der Produktionsfaktoren - Betriebsmittel, Leistungsobjekte und (menschliche) Arbeit ¹⁾ - so ausgewählt, daß er den gewünschten Effekt, den Output, hervorbringt. Somit liegt zweifellos eine kausale Beziehung vor. Dem Realprozeß Herstellung sind weitere Realprozesse vorgelagert, um den Input bereitzustellen.

Diese Realprozesse sind final überformt und durch das gleiche Endziel, den Output, determiniert.

Unter Erweiterung der Abb. 5 lassen sich diese Beziehungen etwa wie folgt darstellen (Abb. 6):



1) Vgl. Diederich, H., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre I, a.a.O., S. 102.

Wie aus Abb. 6 ersichtlich ist, bestehen zwischen der Bereitstellung des Input und dem Output Mittel-Zweck-Beziehungen, finale Beziehungen.

Inwieweit sich aus dieser Feststellung Folgerungen für die Behandlung von Fixkosten bei der Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten ergeben, ist u.E. aus den Systemen der aktienrechtlichen und steuerlichen Bewertungsvorschriften insgesamt abzuleiten. In diesem Zusammenhang sind die Gebote sowohl des Aktiengesetzes als auch des Einkommensteuergesetzes von Bedeutung, wonach die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Gegenständen des Anlagevermögens auf die voraussichtliche *N u t z u n g s* dauer zu verteilen sind (§ 154 Abs. 1 AktG; § 7 Abs.1 und 2 EStG). Aus diesen Bestimmungen wird erkennbar, daß auch der Gesetzgeber eine Finalbeziehung zwischen den Produktionsfaktoren und den erstellten Leistungseinheiten annimmt. Auch Albach sieht dann ein Abschreibungsverfahren materiell im Einklang mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, "wenn es die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend der *N u t z u n g s k u r v e* des Gegenstands verteilt." 1) Noch deutlicher zeigen sich die Beziehungen zwischen den Potentialfaktoren und der Leistungserstellung aus der Sicht des Gesetzgebers in der Möglichkeit, unter bestimmten Voraussetzungen Gegenstände des Anlagevermögens nach Maßgabe der Leistung abzuschreiben. 2) Schließlich

1) Albach, H., Rechnungslegung im neuen Aktienrecht, a.a.O., S. 184 (Sperrung vom Verf.)

2) § 7 Abs.1 Satz 3 EStG;
vgl. auch Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 1, a.a.O., Tz. 34 zu § 154.

ist noch auf die außerplanmäßige Abschreibung (Teilwertabschreibung) hinzuweisen. Diese Abschreibung ist steuerlich zulässig und aktienrechtlich geboten, wenn eine Anlage dauernd im Wert gemindert ist. Dies kann z.B. bei einer langfristig nicht ausnutzbaren Kapazitätsauslegung der Fall sein. Eine solche außerplanmäßige Abschreibung bedeutet im wirtschaftlichen Ergebnis, daß künftig nur solche Abschreibungen zu verrechnen sind, die mit der erwarteten Leistungserstellung im Zusammenhang stehen.

Wenn der Gesetzgeber eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Anlagegütern unter Berücksichtigung des Finalzusammenhangs zwischen der Betriebsbereitschaft und der Leistungserstellung fordert, muß dieser Zusammenhang im gesamten Bilanzierungssystem, also auch bei Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten gelten. Aus dem bisherigen Gedankengang folgt unseres Erachtens, daß die Einbeziehung von Fixkosten in die bilanziellen Herstellungskosten den aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften nicht widerspricht.

Zu prüfen bleibt der Hinweis, daß durch den Verzicht auf die Aktivierung von Fixkosten der Einblick in die Vermögens- und Ertragslage verbessert würde. In der Tat führt - wie bei der Darstellung der oberen und unteren Wertgrenze gezeigt wurde (vgl. Kap. 123) - die Bilanzierung mit Herstellungskosten auf Teilkostenbasis zu erheblichen Ergebnisveränderungen gegenüber der Herstellungskostenermittlung auf Vollkostenbasis. Welcher Wertansatz den aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften entspricht, kann unseres Erachtens ebenfalls nur aus dem Bewertungssystem selbst abgeleitet werden.

Wie oben dargelegt wurde, nimmt der Gesetzgeber offensichtlich zwischen der Bereitstellung des Input und dem Output einen Finalzusammenhang an und sieht auch die Bereitstellung des Betriebsmittelpotentials der Fertigung als durch die Herstellung verursacht an. Unter diesem Aspekt ist die Ermittlung von Herstellungskosten auf Vollkostenbasis systemkonformer als die Bewertung auf Teilkostenbasis, so daß auch aus dieser Sicht keine Einwendungen gegen die Einbeziehung von Fixkosten in die bilanziellen Herstellungskosten bestehen. Eine andere Überlegung führt zu dem gleichen Ergebnis.

Die Unternehmungen investieren in der Erwartung einer - zumindest langfristigen - Fixkostendeckung. Diese Investition wirkt sich als Aktivtausch auf die Höhe des Vermögens nicht aus. Die Wieder-Geldverwertung dieser Investition vollzieht sich mit den einzelnen Umsatzakten. Auch wenn die an die Investition gestellten Erwartungen voll erfüllt werden, läßt sich eine zwischenzeitliche Lagerung der fertigen Erzeugnisse nicht vermeiden; daneben befinden sich noch die unfertigen Erzeugnisse im Bestand der Unternehmung. Diese Bestände führen bei einer Aktivierung mit nur variablen Kosten dazu, daß die an sich ergebnisneutrale Investition teilweise Aufwand würde und das Ergebnis schmälert. Innerhalb des Güterkreislaufs ist damit die Neutralisierung durchbrochen. Als Folge davon wird das Vermögen vermindert, obwohl dies unter dem Gesichtspunkt des Teilwertes oder des beizulegenden Wertes im Sinne des § 155 Abs. 2 AktG nicht erforderlich wäre. Die Vermögensminderung durch die Bewertung mit nur variablen Kosten verstößt zwar nicht gegen das Prinzip vorsichtiger Bewertung, indessen

kann auch ein zu niedrig ausgewiesenes Vermögen den möglichst sicheren Einblick in die Vermögenslage beeinträchtigen, denn die "Bilanzen sollen und können den finanziellen Aufbau der Unternehmung nach Konstitution und Situation sichtbar machen sowie die durch die Geschäftsbetätigung ausgelösten Kapitalbewegungen (Kapitalströme) während der Geschäftsperiode in vollem Wertumfang und in ihrem jeweiligen Rhythmus aufzeigen. Sie sollen weiter den Formenwandel und den Verzehr sowie den Ersatz der einzelnen Kapitalteile und schließlich die Erfolge in Gestalt von Gewinn und Verlust sichtbar machen." ¹⁾

Wir kommen damit zu dem Ergebnis, daß aus den aktienrechtlichen Vorschriften ein Verbot der Einrechnung von Fixkosten in die Herstellungskosten nicht abgeleitet werden kann.

Ob andererseits die Fixkosten in die Herstellungskosten eingerechnet werden **m ü s s e n**, wie Döllner annimmt, erscheint uns schon deshalb fraglich, weil wir davon ausgehen, daß der Gesetzgeber einen etwa gewünschten Zwang zur Aktivierung der Fixkosten klarer zum Ausdruck gebracht und das Wort "dürfen" nicht mehr verwendet hätte. Dies umsomehr, als es sich um eine grundsätzliche Änderung gegenüber der Rechtslage nach dem Aktiengesetz 1937 handeln würde. Diese Vermutung wird durch die Untersuchung von Saage ²⁾ bestätigt.

1) Le Coutre, W., Bilanztheorien in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Aufl. Bd. I, Stuttgart 1956 Sp. 1153 ff., zitiert bei Scherpf, P., Die aktienrechtliche Rechnungslegung und Prüfung in: Handbuch der Aktiengesellschaft, Sonderdruck, Köln 1967, VI Tz.15.

2) Vgl. Saage, G., Die Reservepolitik im neuen Aktienrecht, a.a.O., S.74.

So schließen auch Forster, 1), Gessler, 2), Hornef, 3), Kormann, 4), Kropff, 5), Mutze, 6) und Risse, 7) aus dem Wort "dürfen" auf ein Wahlrecht.

Zusammenfassend können wir demnach feststellen, daß in der aktienrechtlichen Bilanz weder das Verbot noch andererseits ein Zwang besteht, die Fixkosten in die Herstellungskosten einzurechnen. Ob dies geschieht, bleibt der Wahl der Gesellschaft überlassen. Darin stimmen wir, außer mit den bereits

-
- 1) Vgl. Forster, K.-H., Neue Pflichten des Abschlußprüfers nach dem Aktiengesetz von 1965, a.a.O., S.593.
 - 2) Vgl. Gessler, E., Rechnungslegung im neuen Aktienrecht, NB 1966 Nr. 7./8. S.193.
 - 3) Vgl. Hornef, H., Bilanzpolitische Überlegungen beim Übergang auf das neue Aktiengesetz, BB 1966 S.505 ff. (S. 510).
 - 4) Vgl. Kormann, B., Die Bewertungsprobleme des neuen Aktienrechtes, a.a.O., S. 1280.
 - 5) Vgl. Kropff, B., Bilanzwahrheit und Ermessensspielraum in den Rechnungslegungsvorschriften des Aktiengesetzes 1965, a.a.O., S. 378.
 - 6) Vgl. Mutze, O., Die unterschiedliche Behandlung der Herstellungskosten auf verschiedenen Anwendungsgebieten, a.a.O., S. 171.
 - 7) Vgl. Risse, H., Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Bilanzwahrheit - Über die Auswirkungen des Aktiengesetzes 1965, BB 1966, S. 789 ff. (S. 790).

genannten Autoren, auch mit dem Institut der Wirtschaftsprüfer ¹⁾ überein.

Da nach unserer Auffassung auch die Fixkostenanteile zu den Herstellungskosten rechnen, ergibt sich für die Steuerbilanz die Folge, daß mangels eines dem § 155 Abs. 2 AktG entsprechenden Wahlrechtes im Steuerbilanzrecht die fixen Kosten in die Herstellungskosten einbezogen werden müssen. ²⁾ Die aktienrechtliche Bilanzierung mit Herstellungskosten ohne den Ansatz fixer Kosten ist für die Steuerbilanz nicht maßgebend, da dieser handelsrechtliche Wertansatz den eigenständigen steuerlichen Bewertungsvorschriften nicht entspricht. Wie im Kap. 2123 ausgeführt wurde, ist der Handelsbilanzansatz nur dann für die Steuerbilanz maßgebend, wenn der handelsrechtlichen Bewertung keine zwingenden steuerlichen Bewertungsvorschriften entgegenstehen. Die aktienrechtliche Bilanzierung mit Herstellungskosten ohne Berücksichtigung fixer Kosten führt daher zu einer Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz.

1) Fachgutachten NA 4/66 = (Institut der Wirtschaftsprüfer, Ergänzung 1967 der Sammlung "Die Fachgutachten und Stellungnahmen, Düsseldorf 1967, Loseblattausgabe S.87), ebenso Fachgutachten NA 5/66 = (a.a.O., S.89 ff.), in dem das Wahlrecht für Mißbrauchsfälle nicht zugelassen wird. Diese Einschränkung ist berechtigt. Da in dieser Arbeit der Umfang der Herstellungskosten allgemein untersucht wird, werden mögliche Mißbrauchsfälle nicht näher erörtert.

2) So auch Littmann, E., Die aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften vom 6.9.1965 in der Sicht des Bilanzsteuerrechts, a.a.O., S. 237; Funk, J., "Direct Costing" und die Problematik der Bestandsbewertung, DB 1961 S. 1653 ff. (S. 1657). Auch Böhm, H.-H., - Wille, F., Direct Costing und Programmplanung, München 1960, gehen davon aus, daß die Vorrätebewertung zu Teilkosten durch die Finanzverwaltung noch nicht anerkannt ist. Sie halten jedoch eine Änderung der Auffassung der Finanzverwaltung für möglich, wenn die Bewertung zu Teilkosten handelsrechtlich allgemein anerkannt ist (a.a.O., S.50 f.).

223333 Behandlung der Fixkosten bei Unterbeschäftigung
und bei Überbeschäftigung

Da nach der hier vertretenen Auffassung die Fixkosten grundsätzlich zu den bilanziellen Herstellungskosten gehören, bleibt die Art der Berücksichtigung von Fixkosten zu prüfen und zu den oben vorgetragenen Literaturmeinungen (vgl. 223312) Stellung zu nehmen.

Für die industrielle Fertigung wird die von Gutenberg entwickelte Produktionsfunktion vom Typ B 1) als repräsentativ angenommen. Innerhalb dieser Produktionsfunktion kann der Betrieb auf Beschäftigungsschwankungen durch unterschiedliche Anpassungsformen reagieren, nämlich durch die 2)

- intensitätsmäßige Anpassung,
- quantitative Anpassung,
- zeitliche Anpassung.

Bei der intensitätsmäßigen Anpassung wird "der gesamte fertigungstechnische Apparat bei unveränderter Betriebsdauer unterschiedlich stark beschäftigt." 3) Die quantitative Anpassungsform liegt dann vor, wenn bei rückläufiger Beschäftigung Anlagen vorübergehend stillgelegt oder bei steigender Beschäftigung weitere Anlagen in Betrieb genommen werden. Praktisch durchführbar ist diese

1) Vgl. Gutenberg, E., Die Produktion, a.a.O., S.216 ff.

2) Vgl. Gutenberg, E., Die Produktion, a.a.O., S.234 ff.

3) Gutenberg, E., Die Produktion, a.a.O., S.235.

Anpassung nur, wenn der Betrieb technisch mit verhältnismäßig selbständigen Teileinheiten ausgerüstet ist. Bei der zeitlichen Anpassung wird die Beschäftigungsdauer des fertigungstechnischen Apparates durch Überstunden oder Kurzarbeit an die Beschäftigungslage angepaßt. Während der Beschäftigungszeit werden die Anlagen voll genutzt. Die zeitliche Anpassung ist ein Spezialfall der quantitativen Anpassung. 1)

Diese Anpassungsformen können auch miteinander kombiniert werden. Die Auswahl im Einzelfall hängt allein davon ab, welche Anpassungsform unter der gegebenen technischen Ausrüstung zu den niedrigsten Kosten je Leistungseinheit bei dem geforderten Beschäftigungsgrad führt. 2)

Wie bereits gezeigt wurde, besteht nur im Falle der quantitativen Anpassung Einigkeit über die Behandlung der Leerkosten bei der bilanziellen Herstellungskostenermittlung. Von der Rechtsprechung und in der Literatur wird allgemein anerkannt, daß die Kosten für nicht stillgelegte Anlagen Leerkosten darstellen, die nicht in die bilanziellen Herstellungskosten einzubeziehen sind.

1) Vgl. Gutenberg, E., Die Produktion, a.a.O., S. 236.

2) Vgl. Heinen, E., Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, a.a.O., S.406.

Die von verschiedenen Autoren ¹⁾ geforderte Einbeziehung der Kosten der nicht genutzten Kapazität, der Leerkosten, ²⁾ im Falle der intensitätsmäßigen und zeitlichen Anpassung stößt jedoch auf erhebliche Zweifel. Eine Aktivierung von Leerkosten im Rahmen der bilanziellen Herstellungskosten würde zu einem günstigeren Ergebnisausweis im Jahr der Unterbeschäftigung und wegen des Bilanzenzusammenhangs zu einem ungünstigeren Ergebnis im folgenden Jahr führen als bei ausschließlicher Berücksichtigung der Nutzkosten. Birkholz, Grieger und von Wallis halten diesen Ergebnisausweis offenbar für zutreffend. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, daß die Unternehmung nur solche Kapazitäten installiert, mit deren Ausnutzung sie langfristig rechnen kann. Die Kosten der Produktionsbereitschaft sind demgemäß auch auf die Zeit der erwarteten Nutzungsdauer zu verteilen. Wenn in diesem Zeitraum die Erwartung in einem Jahr nicht erfüllt wird und die Kapazitätsauslastung vorübergehend nicht möglich ist, so gebietet unseres Erachtens die zutreffende Periodenabgrenzung gerade dieses Jahr und nicht etwa das folgende Jahr mit den Kosten der ungenutzten Kapazität zu belasten. Im Ergebnis sind wir daher der Auffassung, daß die Leerkosten nicht in die Herstellungskosten einzurechnen sind, unabhängig davon, welche Anpassungsform im einzelnen gewählt wird. Diesen Standpunkt vertritt auch Kuhn, der in diesem Zusammenhang auch auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung hinweist. Wie Kuhn gezeigt hat, wird dieser Grundsatz verletzt, wenn die einzelnen Anpassungsformen unterschiedlich behandelt werden. ³⁾

1) Vgl. von Wallis, H., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und das Steuerrecht aus der Sicht des AktG 1965, a.a.O., S. 27 f.; Birkholz, H., Nochmals: Die Obergrenze aktivierungsfähiger Herstellungskosten bei Unterbeschäftigung, a.a.O., S. 745 f.; Grieger, R., Umfang der aktivierungspflichtigen Fertigungsgemeinkosten - Unterbeschäftigungskosten - (Anm. zum BFH-Urteil I 103/63 vom 15.2.1966, a.a.O.), a.a.O., S. 689 f.

2) Vgl. Gutenberg, E., Die Produktion, a.a.O., S. 247 f.

3) Vgl. Kuhn, K., Einbeziehung von Unterbeschäftigungskosten in die Herstellungskosten - eine Stellungnahme zur Grundsatzentscheidung des BFH vom 15.2.1966 aus betriebswirtschaftlicher Sicht - , NB 1967 Nr. 7 S. 9 ff. (S. 15 f.)

Für die Ermittlung der Leerkosten ist zunächst ein bestimmter Beschäftigungsgrad als Basis festzulegen, bei dem alle Fixkosten bei entsprechender Produktion verrechnet werden. Wird dieser Basisbeschäftigungsgrad unterschritten, entstehen Fixkostenunterdeckungen (Leerkosten), wird er überschritten, entstehen Fixkostenüberdeckungen. Als Basis könnte der optimale Beschäftigungsgrad (ca. 70 - 80 % der technisch möglichen Leistungsmenge) ¹⁾ oder die "Normalbeschäftigung", d.h. "eine Zeit guter Beschäftigung" ²⁾ in Frage kommen. Da - wie wiederholt betont wurde - mit der Aktivierung der bilanziellen Herstellungskosten Aufwendungen für die noch im Güterkreislauf befindlichen Güter neutralisiert werden sollen, muß die Eliminierung der Leerkosten systemkonform erfolgen. Hier ist auf die strategische Planung Bezug zu nehmen. ³⁾ Da es bei der strategischen Planung um die

1) Vgl. Schönfeld, H.-M., Kostenrechnung I, a.a.O., S. 38 f.

2) Vgl. z.B. Merker, K., Herstellungskosten und Beschäftigungsgrad, a.a.O., S.123.

3) Die strategische Planung ist eine Zielerreichungsplanung, in der die langfristig von der Unternehmung zu erstellenden Leistungen und die hierfür erforderlichen Potentiale geplant werden (vgl. Hahn, D., Planungs- und Kontrollrechnung - PuK -, a.a.O., S.66 f.)

"Festlegung von Art und Menge der in künftigen Perioden zu fertigenden Produkte sowie die Festlegung der zu ihrer Produktion erforderlichen Potentiale, insbesondere der Betriebsmittel" 1) geht, ist in Abstimmung mit dieser Planung die Nutzungsdauer der Potentiale und damit die Abschreibung festzulegen.

Wir sind der Auffassung, daß hierdurch eine systemkonforme Bestimmung der Basiskapazität als Grundlage für die Eliminierung der Leerkosten erfolgt. 2)

Voraussehbare Stillstandszeiten, etwa in Kampagnebetrieben oder durch Betriebsferien, sind den Grunde nach bei der Schätzung der Abschreibungsdauer berücksichtigt. Es besteht

1) Hahn, D., Industrielle Fertigungswirtschaft in entscheidungs- und systemtheoretischer Sicht, a.a.O., S. 369.

2) Als Beispiel sei die Regelung der amtlichen AfA-Tabellen angeführt. Werden Anlagegüter branchenüblich in einer Schicht genutzt, so geben die Tabellen dafür die Nutzungsdauer an. Sofern die Unternehmungen davon abweichend die Anlagegüter mehrschichtig nutzen, wird dem erhöhten Verschleiß durch Schichtzuschläge Rechnung getragen. Dadurch tritt eine Verkürzung der Abschreibungsdauer ein. (Vgl. Vorbemerkungen zu den AfA-Tabellen für verschiedene Wirtschaftszweige, Nr. 4 vom 15.8.1957 in der Fassung der ersten bis elften Ergänzung - IV A/5 - S 1479-229/57 bis 36/65 -; Herausgegeben vom Bundesministerium der Finanzen; abgedruckt in der Sammlung "Steuertabellen", Loseblattsammlung, München 1972).

daher kein Anlaß, in solchen Betrieben für die Stillstandszeiten Leerkosten anzunehmen. 1)

Durch die Eliminierung der Leerkosten werden die einzelnen Wertträger im Falle der Unterbeschäftigung mit dem gleichen Fixkostenanteil wie bei der langfristig geplanten Kapazitätsauslastung belastet.

Würde das auch im Fall der Überbeschäftigung geschehen, so würden über bereits abgesetzte und die auf Lager genommenen Wertträger insgesamt mehr Fixkosten verrechnet als entstanden sind. Wir sehen hierin eine aktien- und steuerrechtlich unzulässige Gewinnrealisierung. Um diese zu unterbinden, müssen im Falle der Überbeschäftigung die Fixkosten auf die gesamte Produktion der Periode verteilt werden, wodurch der auf den einzelnen Wertträger entfallende Fixkostenanteil sinkt.

Andererseits können durch die Überbeschäftigung andere Kostenarten wie z.B. Löhne infolge Überstunden überproportional ansteigen. Nach dem hier vertretenen Prinzip der Ableitung der Herstellungskosten aus dem tatsächlichen Herstellungsaufwand können die infolge der Überbeschäftigungslage entstandenen Mehrkosten in die Herstellungskosten eingerechnet werden, wenn die obere Grenze der Herstellungskosten festgestellt werden soll. Bei der Ermittlung der unteren Grenze der Herstellungskosten können diese Mehrkosten außer Ansatz bleiben, soweit es sich nicht um Einzelkosten handelt, weil das AktG die Einbeziehung der Gemeinkosten in die bilanziellen Herstellungskosten nicht zwingend verlangt. Steuerlich sind die durch die Überbeschäftigung entstehenden Mehrkosten den Herstellungskosten zuzurechnen.

1) Im Ergebnis stimmt diese Auffassung mit dem BFH-Urteil I 103/63 vom 15.2.1966 (BStBl. 1966, III, S. 468) überein.

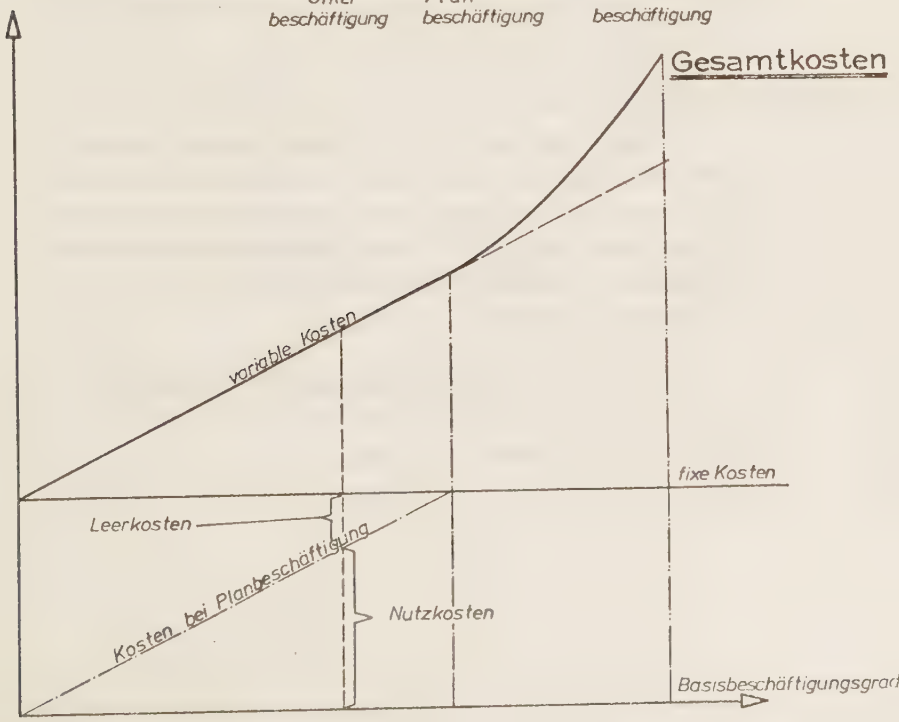
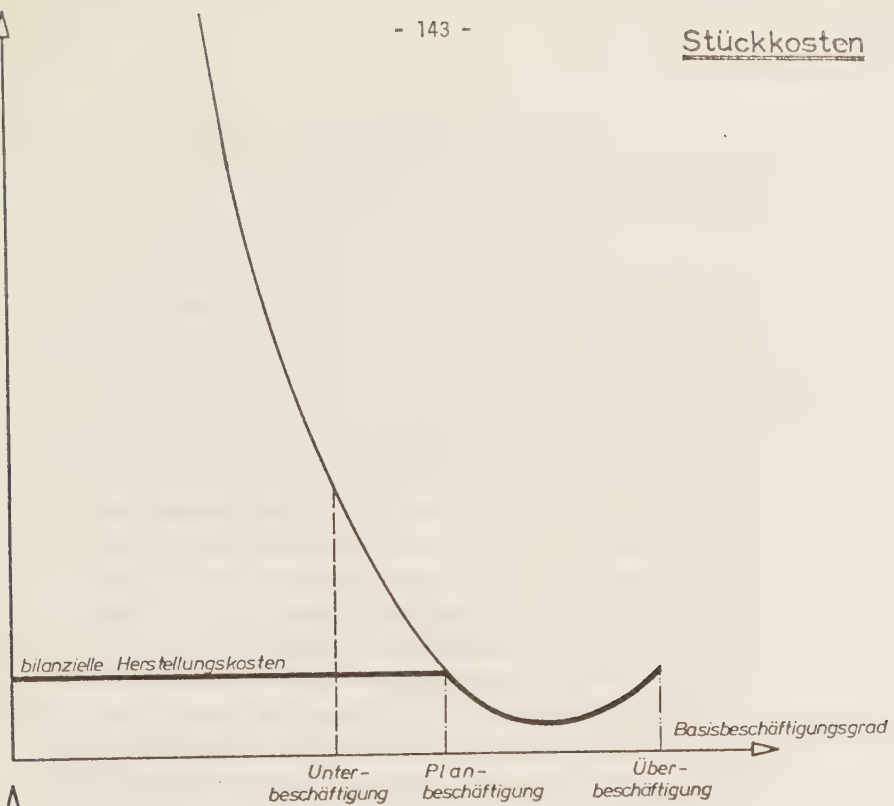
In Abb. 7 (Seite 143) ist die Auswirkung der Beschäftigungsschwankungen auf die Höhe der Herstellungskosten grafisch dargestellt.

Einen der Überbeschäftigung vergleichbaren Fall nimmt Forster ¹⁾ dann an, wenn eine Unternehmung mit gleicher Erzeugung auf verschiedenen Anlagen in einem oder mehreren Werken zur Produktion auch die kostengünstiger arbeitenden Anlagen heranzieht. Forster will hier die gleichen Grundsätze wie für die Herstellungskostenermittlung bei Überbeschäftigung anwenden. Im Prinzip teilen wir die Auffassung von Forster mit der Einschränkung, daß etwa entstandene höhere Einzelkosten (z.B. auf Grund von Verfahrensabweichungen) bei der Herstellungskostenermittlung berücksichtigt werden müssen. Diese Einschränkung halten wir für erforderlich, weil das Aktiengesetz nur für die Betriebs- und Verwaltungskosten, nicht aber auch für die Einzelkosten ein Wahlrecht zuläßt.

23 Zusammenfassende Feststellungen

Durch die Aktivierung mit Herstellungskosten sollen die Aufwendungen neutralisiert werden, die sich noch im Güterkreislauf befinden. Da die Aufwendungen aus Ausgaben abgeleitet sind, haben die bilanziellen Herstellungskosten pagatorischen Charakter. Die bilanziellen Herstellungskosten sind daher grundsätzlich aus den Istkosten abzuleiten. Istkosten bilden auch die Basis zur Bestimmung der oberen und unteren Grenze der Herstellungskosten. Die Verwendung von Plankosten ist zulässig, wenn sich erkennen

1) Forster, K.-H., Zur Frage der Ermittlung der Herstellungskosten nach § 153 Abs.2 AktG 1965, Wpq. 1967 S. 337 ff. (S. 339) übernommen von Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 1, a.a.O., Tz. 30 zu § 155.



läßt, daß sich die bilanziellen Herstellungskosten auf Plankostenbasis innerhalb der oberen und unteren Wertgrenze bewegen.

Die bilanziellen Herstellungskosten werden aus der Kostenrechnung abgeleitet. Dabei erfolgt die Ableitung unter Beachtung der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen, der Verwaltungsanordnungen und der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung nach dem Verursachungsprinzip, das als Zweck-Folge-Zusammenhang angesehen wird. Unter dem Gesichtspunkt der Finalität ist auch im einzelnen zu bestimmen, welche Kosten für die Herstellung notwendig sind. Außergewöhnliche Aufwendungen sind nicht in die bilanziellen Herstellungskosten einzubeziehen. In Zweifelsfällen hat aus Gründen vorsichtiger Bilanzierung eine Einbeziehung in die Herstellungskosten zu unterbleiben.

Bei Ermittlung der aktienrechtlichen Herstellungskosten können die Fixkosten außer Ansatz bleiben; steuerlich sind die Fixkosten jedoch in die Herstellungskosten einzubeziehen, und zwar in tatsächlicher Höhe, soweit sich die Unternehmung in der Situation der Normal- oder Überbeschäftigung befindet. Im Falle der Unterbeschäftigung sind nur die Nutzkosten anzusetzen (vgl. 223333).

Auf der Grundlage des bisher gewonnenen Ergebnisses werden verschiedene Einzelfragen erörtert, die sich bei der Ableitung der Herstellungskosten ergeben.

3 Einzelfragen bei der Ermittlung der Bestandteile der bilanziellen Herstellungskosten

31 Grundsätzliches zur Frage der einzubeziehenden Kostenarten

311 Obersicht über die Kostenarten

Dem Güterkreislauf entsprechend wäre methodisch bei einer Erörterung der bilanziellen Herstellungskosten von der Kostenstellenrechnung auszugehen. Da jedoch in den einzelnen Kostenstellen die gleichen Kostenarten nebeneinander anfallen, ist es zweckmäßig, zunächst die Kostenarten abzugrenzen. Die Kostenarten können unter verschiedenen Gesichtspunkten gegliedert werden. Wir schließen uns der Einteilung von Mellerowicz an, der fünf natürliche Kostengruppen aufzählt: 1)

1. Arbeitskosten
2. Materialkosten
3. Kapitalkosten
4. Fremdleistungskosten
5. Kosten der menschlichen Gesellschaft

312 Arbeitskosten

3121 Arbeitslohn

Unter Arbeitslohn werden die Vergütungen für Arbeitsleistungen der im Unternehmen tätigen Arbeitnehmer verstanden, unabhängig davon, ob es sich bei den Arbeitnehmern um Arbeiter oder Angestellte handelt.

Der Arbeitslohn gehört zu den Herstellungskosten, soweit er durch die Herstellung verursacht ist. Unter dem Gesichtspunkt der Zurechenbarkeit wird der Arbeitslohn in den direkt dem Kostenträger zurechenbaren Fertigungslohn und in den über Kostenstellen dem Kostenträger indirekt zurechenbaren (Hilfs-) Lohn unterteilt (vgl. 2212).

1) Vgl. Mellerowicz, K., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, a.a.O., S. 22.

Dem Umfang nach ist der Arbeitslohn durch leistungsbezogene und durch soziale Kriterien bestimmt. Leistungsbezogen ist der Arbeitslohn insoweit, als er das Entgelt für den Einsatz bestimmter körperlicher, handwerklicher oder geistiger Fähigkeiten darstellt oder die Abgeltung von Arbeiten unter erschwerten Umweltbedingungen wie Rauch, Lärm, Hitze usw. in Form von Zulagen beinhaltet. Zur sozialen Komponente des Arbeitslohns zählt u.a. die Berücksichtigung des Familienstandes und des Lebensalters bei der Lohnberechnung. Auch die Garantie des Mindestlohnes bei Akkordarbeit ist dem Wesen nach durch soziale Überlegungen geprägt. 1) Mellerowicz zählt hierzu ferner das Problem der Entlohnung von Schwerbeschädigten und Versehrten. 2) Ob die aus sozialen Gründen gezahlten Lohnanteile in die Herstellungskosten einzurechnen sind, bedarf einer Diskussion. Gegen die Berücksichtigung dieser Lohnanteile spricht, daß sie ex definitione kein Leistungsentgelt sind. Bei einer Aktivierung sind die Herstellungskosten damit der Höhe nach davon abhängig, ob ein lediger oder verheirateter, kinderreicher Arbeitnehmer an der Herstellung des Produktes mitgewirkt hat. Bei der Würdigung dieses Sachverhalts ist indessen zu beachten, daß die Unternehmung in eine bestimmte Rechts- und Gesellschaftsordnung eingegliedert ist und sich deren Auswirkungen nicht entziehen kann. Daher kann das Unternehmen nach den gegebenen rechtlichen und tatsächlichen Verhältnissen nur dann Arbeitsleistungen in Anspruch nehmen, wenn es neben den Vergütungen für die eigentliche Arbeitsleistung auch die rechtlich oder tarifvertraglich gebotenen sozialbedingten Lohnanteile zahlt. Nach den oben dargelegten Prinzipien gehören daher auch die sozialbedingten Lohnanteile zu den Herstellungskosten.

1) Vgl. Wöhe, G., Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S.60/61.

2) Vgl. Mellerowicz, K., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1, Berlin 1969, S.161.

Aus dem gleichen Grunde sind auch die Zuschläge für Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeit bei der Herstellungskostenermittlung zu erfassen. Das gilt auch für Überstunden und Überstundenzuschläge; diese gehören in vollem Umfang zu den Herstellungskosten, obwohl erfahrungsgemäß die Leistungsintensität mit zunehmender Arbeitszeit abnimmt. 1)

Von der Erfassung des gesamten Arbeitslohnes in den Herstellungskosten will Falkenroth absehen, wenn zu hochwertige Facharbeiter in beschäftigungsschwachen Zeiten eingesetzt werden, um Anlagegüter herzustellen. 2) Falkenroth begründet seine Auffassung damit, daß die gezahlten Mehrlöhne nicht mit der Herstellung der Anlagegüter im Zusammenhang stehen, sondern mit dem Wunsch oder der arbeitsrechtlichen Notwendigkeit, sich von den Facharbeitern in der beschäftigungsschwachen Zeit nicht zu trennen. Da nach unserer Auffassung die Herstellungskosten auf den tatsächlichen Aufwendungen beruhen, soweit nicht außergewöhnliche Aufwendungen vorliegen, teilen wir die Auffassung von Falkenroth nicht, so daß auch etwa überhöhte Fertigungslöhne in die Herstellungskosten einzubeziehen sind. 3)

1) Vgl. Wöhe, G., Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S.62.

2) Vgl. Falkenroth, G., Überhöhte Herstellungskosten in der Steuerbilanz, BB 1957, S.922 ff. (S.923).

3) Vgl. auch BFH-Urteil IV·14/59 U vom 26.7.1962 (BStBl. 1962 III S.289). Im Urteilsfalle hatte ein Landwirt Landarbeiter zum Bau eines Stalles eingesetzt und die entsprechenden Arbeitslöhne mit der Begründung nicht aktiviert, daß besondere Aufwendungen an Hand- und Spanndiensten bei Verwendung der vorhandenen Kräfte des landwirtschaftlichen Betriebs deshalb nicht entstanden seien, weil die Ausgaben für diese Kräfte ohnehin in der Betriebsabrechnung des Landwirts erschienen. Der BFH ist dieser Auffassung nicht gefolgt, denn es kommt entscheidend darauf an, daß für eine bestimmte Leistung ein Aufwand entsteht.

Es mag dahingestellt bleiben, ob die Herstellungskosten überhöht sind oder ob durch den Einsatz hochqualifizierter Facharbeiter andere Kosteneinsparungen erreicht werden können. Aber selbst wenn die Herstellung überteuert ist, ändert das nichts an der Berechnung der Herstellungskosten; 1) überhöhte Herstellungskosten sind - soweit erforderlich - im Wege der Teilwertabschreibung zu korrigieren.

Der Arbeitslohn gehört auch dann zu den bilanziellen Herstellungskosten, wenn er für betrieblich bedingte Ausfallzeiten gezahlt wird. Solche Ausfallzeiten wie etwa Produktionsstörungen lassen sich nicht in vollem Umfange vermeiden und müssen deshalb im Zusammenhang mit der Herstellung in Kauf genommen werden. Eine Einbeziehung der Arbeitslöhne für betriebliche Ausfallzeiten in die Herstellungskosten unterbleibt jedoch, wenn die Ausfallzeiten auf einem außergewöhnlichen Ereignis beruhen.

Betriebliche Gründe dürften auch bei der Freistellung eines Arbeitnehmers zur Fortbildung, etwa der Unterrichtung in neuen Verfahren anzunehmen sein. Betrieblich bedingt ist auch die Freistellung zur Teilnahme an Betriebsratssitzungen. Der Arbeitslohn für diese Ausfallzeiten gehört nach unserer Auffassung ebenfalls zu den Herstellungskosten, wobei die Finanzverwaltung zuläßt, insbesondere die Aufwendungen für den Betriebsrat bei Ermittlung der steuerlichen Herstellungskosten unberücksichtigt zu lassen. 2)

Ausfallzeiten nach einem Betriebsunfall sehen wir auch als betriebsbedingt an. Dennoch gehört der während dieser Ausfallzeiten gezahlte Arbeitslohn nicht zu den Herstellungskosten, weil wir den Betriebsunfall als ein außergewöhnliches Ereignis ansehen.

1) Vgl. RFH-Urteil III 74/39 vom 4.6.1940 (RStBl. 1940, S.1067).

2) Vgl. Abschn. 33 Abs.2 EStR.

Persönlich bedingte Fehlzeiten liegen vor, wenn der Arbeitnehmer zur Wahrnehmung öffentlicher Ämter, zur Musterung, aus Anlaß seiner Hochzeit usw. freigestellt wird. Den für diese Zeiten gezahlten Arbeitslohn rechnen wir den Herstellungskosten nicht zu, weil anderenfalls aus außerbetrieblichen Gründen oder anders ausgedrückt: ohne Zusammenhang mit der betrieblichen Leistung in den Herstellungskosten rechnerisch insoweit eine doppelte Inanspruchnahme der Arbeitsleistung enthalten wäre: nämlich einmal diejenige des freigestellten Arbeitnehmers, zum anderen auch die des Arbeiters, der die Leistung tatsächlich erbringt. Allerdings können auch diese Kosten als aufgrund der Gesetzgebung erforderliche Sozialkosten angesehen werden (vgl. 3122).

3122 Gesetzliche und freiwillige soziale Aufwendungen

Gesetzliche oder tarifliche soziale Aufwendungen, die an das Arbeitsentgelt gekoppelt sind, gehören ebenfalls zu den Herstellungskosten, weil sich der Betrieb diesen Aufwendungen nicht entziehen kann. Zur Begründung können die Überlegungen zur Behandlung der sozialbedingten Lohnanteile herangezogen werden. Zu den gesetzlichen sozialen Aufwendungen gehören die Arbeitgeberanteile zum Sozialversicherungsbeitrag (Krankenkasse, Arbeitslosenversicherung, Arbeiter- und Angestelltenversicherung, Knappschaft). Die tariflichen sozialen Leistungen können verschiedener Art sein und u.E. ihre Begründung in den Eigenarten einer bestimmten Branche finden.

Ein Beispiel für eine tarifliche soziale Leistung ist die "vermögenswirksame Leistung". ¹⁾ Die vermögenswirksamen

1) Vgl. Drittes Gesetz zur Förderung der Vermögensbildung der Arbeitnehmer in der Fassung vom 27.6.1970 (BGBl. 1970 I, S.930).

Leistungen werden zunehmend in den Tarifverträgen zwischen den einzelnen Gewerkschaften und Arbeitgeberverbänden vereinbart. Faktisch handelt es sich bei den vermögenswirksamen Leistungen um Bestandteile des Arbeitsentgeltes, denen sich die Arbeitgeber nicht entziehen können. Die vermögenswirksamen Leistungen für Arbeitnehmer des Fertigungsbereichs gehören damit ebenfalls zu den Herstellungskosten.

Freiwillige soziale Aufwendungen sind Geld- oder Sachleistungen an die Belegschaft, die ohne gesetzliche oder tarifliche Verpflichtungen gewährt werden und keine Entlohnung für eine konkrete Arbeitsleistung darstellen. Beispiele freiwilliger sozialer Aufwendungen sind die Bereitstellung von Erholungsheimen und Sportplätzen; Zuschüsse zu Werksküchen; Unterhaltung einer Werksbücherei; Zuwendungen aus Anlaß von Familienereignissen wie Eheschließung, Geburt eines Kindes, Tod, Jubiläumsgeschenke und dergl. Nach der Lohnstatistik, die von der Kommission der Europäischen Gemeinschaften unter Mitwirkung der Statistischen Ämter der Mitgliedstaaten entwickelt worden ist, ¹⁾ gehören auch die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen zu den freiwilligen sozialen Aufwendungen. ²⁾

Merle ³⁾ hält den freiwilligen sozialen Aufwand aus allgemeinen wirtschaftlichen und sozialen Gründen für geboten, insbesondere

- um die Leistungsfähigkeit der Arbeitnehmer zu erhalten und zu steigern (Beispiele: Gesundheitspflege, Werksverpflegung) und
- um die Fluktuation zu verringern (Beispiele: Altersversorgung, Förderung des Betriebsklimas).

1) Vgl. Verordnung (EWG) Nr. 1899/68 des Rates vom 26.11.1968 über die Durchführung einer Lohnerhebung in der Industrie einschließlich der Energiewirtschaft und der Wasserversorgung, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften - Ausgabe in deutscher Sprache - Nr. L 289 vom 29.11.1968 S. 4 f. Die Gliederung des Fragebogens, aus dem die einzelnen Arbeitskosten hervorgehen, ist als Anlage 5 beigelegt.

2) Die Pensionsrückstellungen werden in Kap. 3123 erörtert.

3) Vgl. Merle, G., Der freiwillige soziale Aufwand in der Industrie und seine betriebswirtschaftliche Behandlung, Berlin 1963, S.28 und S.98 ff.

Merle vergleicht daher die freiwilligen sozialen Aufwendungen mit den Vertriebs- und Verwaltungskosten: es handelt sich um Aufwendungen, die zwar betriebsnotwendig, jedoch nicht fertigungsbedingt sind. 1)

Die Behandlung der freiwilligen sozialen Aufwendungen bei Ermittlung der Herstellungskosten ist in der Literatur umstritten. Während Börnstein 2) und Merker 3) die auf den Fertigungsbereich entfallenden freiwilligen sozialen Aufwendungen in betriebs- oder branchenüblicher Höhe als Teil der Herstellungskosten ansehen, lehnt van der Velde 4) die Aktivierung dieser Aufwendungen generell ab. Nach van der Velde sind die freiwilligen sozialen Aufwendungen durch ihre "Fertigungsferne" charakterisiert; sie werden bereits durch das Bestehen des Unternehmens als solches und nicht erst durch die Fertigung ausgelöst. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, daß van der Velde gegenüber der Definition des Statistischen Bundesamtes den Begriff "freiwillige soziale Aufwendungen" enger faßt, denn er rechnet solche Aufwendungen, "die ausschließlich im fertigungstechnischen Interesse liegen", 5) nicht zu dieser Kostenart.

-
- 1) Vgl. Merle, G., Der freiwillige soziale Aufwand in der Industrie und seine betriebswirtschaftliche Behandlung, a.a.O., S.135.
 - 2) Vgl. Börnstein, U., Die Fertigungsgemeinkosten als Teil der Herstellungskosten, a.a.O., S.355.
 - 3) Merker, K. Herstellungskosten in der Ertragsteuerbilanz - Aktuelle Zweifelsfragen zur Bewertung von Gütern des Umlaufvermögens - NB 1959 Nr. 7 S.122 ff. (S.126).
 - 4) Vgl. van der Velde, K., Herstellungskosten in der Kostenrechnung und in der Steuerbilanz, a.a.O., S.160; ders., Neues zur Ermittlung der Herstellungskosten, DB 1962, S. 709 ff. (S.710).
 - 5) Van der Velde, K., Herstellungskosten in der Kostenrechnung und in der Steuerbilanz, a.a.O., S. 160.

Zur Beurteilung des freiwilligen sozialen Aufwandes unter dem Gesichtspunkt der Ableitung bilanzieller Herstellungskosten dürfte es zweckmäßig sein, die Aufwendungen danach zu differenzieren, ob sie der Belegschaft als Ganzes dienen oder an die einzelnen Arbeitnehmer direkt gezahlt werden. Die unmittelbaren Zahlungen an die Arbeitnehmer können weiter unterteilt werden, so daß folgende Gliederung der freiwilligen sozialen Aufwendungen denkbar wäre:

- a) Zuwendungen, die aus persönlichen Anlässen des Arbeitnehmers gewährt werden, z.B. bei der Hochzeit oder der Geburt eines Kindes;
- b) Zuwendungen an Arbeitnehmer, die den Charakter eines zusätzlichen freiwilligen Lohns haben, z.B. freiwillig gezahltes Weihnachtsgeld, Kleidungszuschüsse oder auch Zuschüsse zu Essensmarken;
- c) Aufwendungen für Einrichtungen, die von der gesamten Belegschaft in Anspruch genommen werden können, z.B. Einrichtung von Erholungsheimen, Säuglingsheimen, Sportplätzen usw.

Die unter a) und c) genannten Aufwendungen entstehen in Erfüllung von generellen Lebenszielen der Unternehmung, von sozialen Zielen. Diese Aufwendungen gehören daher - wie oben bereits ausgeführt (vgl. 2222) - nicht zu den bilanziellen Herstellungskosten. Wir stimmen im Ergebnis mit van der Velde überein, der mit "Fertigungsferne" offenbar die Verfolgung von sozialen Zielen ansprechen will.

Die unter b) aufgeführten Aufwendungen liegen im betrieblichen Bereich. Sie gehören daher ihrer Natur nach zu den Herstellungskosten und zwar unabhängig davon, ob die Aufwendungen betriebs- oder branchenüblich sind oder nicht. Wir sehen hier eine Parallele zur Behandlung des überhöhten Lohnes bei Einsatz von Facharbeitern mit einer höheren Qualifikation als zur Herstellung im konkreten Fall erforderlich ist. Für die Herstellungskostenermittlung sind

diese Aufwendungen auf die im Fertigungsbereich und auf die in den übrigen Bereichen tätigen Arbeitnehmer aufzuteilen. Da die Abgrenzung im Einzelfall schwierig sein kann, gestattet die Finanzverwaltung unter Hinweis auf das BFH-Urteil I 70/57 U vom 5.8.1958, ¹⁾ die Aufwendungen für die freiwilligen sozialen Aufwendungen bei Ermittlung der steuerlichen Herstellungskosten außer Ansatz zu lassen. ²⁾ Das Gleiche gilt auch bei Berechnung der aktienrechtlichen Herstellungskosten. Dies ergibt sich aus dem in § 153 Abs. 2 AktG postulierten Wahlrecht, wonach angemessene Teile der Betriebs- und Verwaltungskosten in die Herstellungskosten eingerechnet werden dürfen. ³⁾ Sofern diese Aufwendungen in die aktienrechtlichen Herstellungskosten eingerechnet werden, müssen sie nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz auch in die Steuerbilanz übernommen werden.

1) BStBl. 1958 III S.392.

2) Vgl. Abschn. 33 Abs. 5 EStR (Anlage 3). Diese Regelung läßt die Finanzverwaltung für alle freiwilligen sozialen Aufwendungen zu. Sie rechnet im Gegensatz zu unserer Meinung auch die unter a) genannten zu den Herstellungskosten.

3) Denkbar wäre auch, als Begründung die §§ 154 Abs.2 Nr. 2 und 155 Abs. 3 Nr. 2 AktG (Anlage 1) anzuführen. Da diese Bestimmungen systematisch jedoch Ausnahmen von den allgemein vorgeschriebenen Wertansätzen beinhalten, halten wir die Anwendung des § 153 Abs. 2 für richtiger.

3123 Aufwendungen für Altersversorgung, Lohnfortzahlung und
Ergebnisbeteiligung

Zu den Arbeitskosten gehören auch die Aufwendungen für die betriebliche Altersvorsorge. Die Altersvorsorge ist in verschiedenen Formen denkbar:

- Abschluß eines Versicherungsvertrages zu Gunsten der Arbeitnehmer;
- Einrichtung einer Unterstützungskasse, aus der die späteren Leistungen mit oder ohne Rechtsanspruch gezahlt werden.
- Zusage einer Rente, die durch Bildung einer Pensionsrückstellung bei dem Unternehmen selbst finanziert wird.

Über die Behandlung der Aufwendungen für die betriebliche Altersvorsorge bei Ermittlung der Herstellungskosten besteht in der Literatur keine einheitliche Auffassung. Schindele sieht den Grund für die betriebliche Altersvorsorge in dem Fürsorgegedanken. ¹⁾ Aus dieser Sicht entstehen die Aufwendungen für die betriebliche Altersvorsorge in Erfüllung sozialer Ziele der Unternehmung und gehören damit nicht zu den bilanziellen Herstellungskosten. Für die Auffassung von Schindele spricht die heute übliche Regelung, daß der Arbeitnehmer den Anspruch auf Altersvorsorge verliert, wenn er aus dem Unternehmen ausscheidet. Andererseits werden zunehmend die erdienten Anwartschaften auf Versorgungsleistungen als Lohnbestandteile angesehen. ²⁾ Damit gehören die Aufwendungen für Altersvorsorge - soweit sie auf den Fertigungsbereich entfallen - grundsätzlich zu den Herstellungskosten. ³⁾

-
- 1) Vgl. Schindele, W., Zum Begriff der steuerlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten unter besonderer Berücksichtigung der Fertigungsgemeinkosten, a.a.O., S. 1032.
 - 2) Diesem Gedanken trägt auch der Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung Rechnung; vgl. Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung - BT-Drucksache 7/1281, S.20.
 - 3) So im Ergebnis auch Heißmann, E., Zum Kostencharakter der Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung, DB 1957, S. 1077 f. ferner: Börnstein, U., Die Fertigungsgemeinkosten als Teil der Herstellungskosten, a.a.O., S.356; Merker, K., Herstellungskosten in der Ertragsteuerbilanz, a.a.O., S.125.

Dabei scheiden solche Aufwendungen aus der Herstellungskostenermittlung aus, die auf nachträglichen Versorgungszusagen beruhen und daher den Charakter außerordentlicher Aufwendungen haben.

Grundlage für die Herstellungskostenermittlung sind bei der Vorsorgeform des Versicherungsvertrages die laufend gezahlten Prämien, bei Einrichtung einer Unterstützungskasse die laufenden Zuwendungen an die Kasse. 1)

Erfolgt die Finanzierung der Verpflichtung aus einer Pensionszusage durch Rückstellungsbildung, so ist die jährliche Zuführung zur Rückstellung "nach versicherungsmathematischen Grundsätzen gleichmäßig auf die Zeit von der Entstehung der Pensionsverpflichtung (Pensionszusage) bis zu dem vertraglich vorgesehenen Eintritt des Versorgungsfalls" zu verteilen (§ 6 a EStG). Nach dieser Vorschrift ist mit einer gleichbleibenden fiktiven Prämie zu rechnen, die mit an Versicherungsgesellschaften zu zahlenden Prämien vergleichbar sind. 2) Außerdem erfolgt eine Verzinsung des angesammelten Kapitals. 3) Die Zuführung zur Pensionsrückstellung enthält demnach die fiktiven Prämien als Arbeitskosten 4)

-
- 1) Vgl. Gesetz über die Behandlung von Zuwendungen an betriebliche Pensionskassen und Unterstützungskassen bei den Steuern vom Einkommen und Ertrag. Vom 26.3.1952 (BGBl. 1952 I S.206).
 - 2) Der Unterschied zur Prämie an eine Versicherungsgesellschaft besteht darin, daß die Versicherungsgesellschaft noch Verwaltungskosten usw. in die Prämie einrechnet.
 - 3) Nach § 6a EStG ist mit einem Zinssatz von 5,5 % zu rechnen.
 - 4) Vgl. auch: Greczmiel, D., Die Pensionsrückstellungen in der Kostenrechnung, ZfhF 1965, S. 201 ff.

und den Zinsanteil als Kapitalkosten. 1) 2)

Um die Arbeitskosten in die bilanziellen Herstellungskosten einbeziehen zu können, ist eine Aufteilung der Zuführung zur Pensionsrückstellung erforderlich.

Es wird nicht verkannt, daß diese Aufteilung erhebliche Mehrarbeit für das Unternehmen verursacht. Es bestehen daher keine Bedenken, wenn Vereinfachungsmethoden angewandt werden. Vereinfachungsregelungen sind z.B. in den Erlassen der Landesfinanzbehörden vom 15.2.1966 ³⁾ enthalten, die zur Bewertung der fertigen und unfertigen Erzeugnisse bei der Einheitsbewertung ergangen sind. Nach den Erlassen sind die auf den Fertigungsbereich entfallenden Kosten der betrieblichen Altersversorgung bei der Ermittlung des Teilwertes der unfertigen und fertigen Erzeugnisse für Zwecke der Einheitsbewertung anzusetzen. Als Kosten der betrieblichen Altersversorgung nimmt die Finanzverwaltung bei Pensionsverpflichtungen den Wert der fiktiven Jahresnettoprämien an, und zwar berechnet ab Zeitpunkt der Pensionszusage unter Zugrundelegung eines Zinssatzes von 5,5 %. Diese Abgrenzung der Kosten für die betriebliche Altersversorgung entspricht der hier vertretenen Auffassung. Daher kann auch die in den Erlassen vorgesehene Vereinfachung übernommen werden, nämlich statt der fiktiven Jahresnettoprämien

- 2/3 der nach § 6 a EStG zulässigen Höchstzuführungen zu den Rückstellungen für Pensionen oder
 - 8 % der Lohn- und Gehaltssumme der im Fertigungsbereich tätigen Arbeitnehmer
- anzusetzen.

1) Vgl. auch: Fachgutachten 11/33 des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Die Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiet der Rechnungslegung und Prüfung, Düsseldorf 1956, S.75 f. (S.76).

2) Die Pensionsrückstellungen der einzelnen Arbeitnehmer werden um weitere Beträge erhöht, die sich aus den versicherungsmathematischen Ausscheideordnungen (z.B. Sterbetafel) ergeben. Bei größeren Beständen können diese zusätzlichen Beträge außer Betracht bleiben, weil sie sich für den Gesamtbestand in etwa ausgleichen.

3) Felix, G., Steuererlasse in Karteiform (StEK), Köln, Loseblattausgabe, Bew 1965 § 109 Nr.1.

Wegen der Abgrenzungsschwierigkeiten ist die Finanzverwaltung auch damit einverstanden, wenn die Aufwendungen für die Altersvorsorge bei Ermittlung der Herstellungskosten ganz außer Ansatz bleiben (Abschn. 33 Abs. 5 EStR).

Nach dem Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung kann der Rückstellung für Pensionsverpflichtungen im Jahr der Pensionszusage ein Betrag bis zur Höhe des Teilwertes der Pensionsverpflichtung zugeführt werden. ¹⁾ Vergleichbar ist diese Regelung mit einem Versicherungsvertrag gegen Zahlung einer Einmalprämie. Wenn die fiktive Prämie grundsätzlich als Arbeitslohn angesehen wird, muß nach Einführung der Neuregelung Arbeitslohn angenommen werden, der mehrere Jahre betrifft.

Die Lohnfortzahlung im Krankheitsfall ist gesetzlich geregelt. ²⁾ Danach ist das Unternehmen verpflichtet, im Krankheitsfalle an den Arbeitnehmer unter bestimmten Voraussetzungen zeitlich begrenzt den Arbeitslohn weiterzuzahlen. Demgegenüber nach ist die Lohnfortzahlung eine Art gesetzlicher sozialer

1) Vgl. § 6 a Abs. 3 EStG in der Fassung des Entwurfs eines Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, a.a.O., S.11. Durch das Teilwertprinzip wird das geltende Gleichverteilungsprinzip ersetzt. Erhöht sich die Pensionsanwartschaft (z.B. bei lohnabhängigen Versorgungsleistungen als Folge einer Lohnerhöhung), so führt das Teilwertprinzip zu einer Einmalrückstellung (vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, a.a.O., S.39).

2) Gesetz über die Fortzahlung des Arbeitsentgeltes im Krankheitsfalle (Lohnfortzahlungsgesetz) = Art. 1 des Gesetzes über die Fortzahlung des Arbeitsentgeltes im Krankheitsfalle und über Änderungen des Rechts der gesetzlichen Krankenversicherung. Vom 27.7.1969 (BGBl. 1969 I S.946).

Leistungen. Sie unterscheidet sich etwa von den gesetzlichen Arbeitgeberanteilen zur Sozialversicherung dadurch, daß die Lohnfortzahlung dann und nur dann erfolgt, wenn der Arbeitnehmer keine Leistung für den Betrieb erbringt. Die Bundesregierung geht davon aus, daß die Auswirkungen des Lohnfortzahlungsgesetzes nicht über die Preise weitergewälzt, sondern aus den Gewinnen der Unternehmungen gedeckt werden. ¹⁾ Durch die Lohnfortzahlung im Krankheitsfall wird damit - wenn auch auf Grund gesetzlicher Verpflichtung - das Nebenziel verfolgt, die soziale Lage der Arbeitnehmer zu verbessern (vgl. 2222). Die Aufwendungen aus dem Lohnfortzahlungsgesetz können daher nur aus den Überschüssen jener Güter gedeckt werden, bei denen der Überschuß durch den Umsatzakt realisiert wurde. Für eine Zuordnung der Aufwendungen aus dem Lohnfortzahlungsgesetz zu den in der Unternehmung befindlichen unfertigen und fertigen Erzeugnisse ist daher kein Raum mehr. Wir sind aus diesen Gründen der Auffassung, daß die Aufwendungen aus dem Lohnfortzahlungsgesetz trotz der gesetzlichen Verpflichtung nicht zwingend zu den bilanziellen Herstellungskosten gehören.

Aus den gleichen Gründen halten wir die Aktivierung der Ergebnisbeteiligung nicht für berechtigt. Diese Ansicht wird auch von Schindele im Ergebnis geteilt, allerdings mit der Begründung, daß gewinnabhängige Zahlungen keine Kosten sind. ²⁾

1) Vgl. Knopp, A., Die Lohnfortzahlung als Teil der Sozialreform, DB 1969 S.1405 ff. (S. 1408).

2) Vgl. Schindele, W., Betrachtungen zur Frage der Anwendung handelsrechtlicher Grundsätze bei der steuerlichen Bilanzierung, insbesondere des Vorratsvermögens, 2. Teil, a.a.O., S. 212.

313 Materialkosten

3131 Bewertung des Einsatzmaterials

Die Materialkosten werden - entsprechend dem Arbeitslohn - unter dem Gesichtspunkt der Zurechenbarkeit in der Kostenrechnung in die dem Kostenträger unmittelbar zuzurechnenden Kosten für das Fertigungsmaterial und die über Kostenstellen zu verrechnenden Materialgemeinkosten gegliedert.

Der Herstellungskostenermittlung ist als Verbrauch das für die Produktion tatsächlich eingesetzte Material (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe) zugrunde zu legen. Da der Herstellungsprozeß als solcher ergebnisneutral ist, werden die eingesetzten Güter mit dem Buchwert bewertet. ¹⁾ Bei erworbenen Gütern sind somit im allgemeinen die Anschaffungskosten, ²⁾ bei selbst erstellten Gütern die Herstellungskosten anzusetzen. Werden gleichartige Kostengüter verschiedener Herkunft eingesetzt, so wird entsprechend dem Zweck der bilanziellen Herstellungskostenermittlung von den aus tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten abgeleiteten Durchschnittswerten ausgegangen. ³⁾

1) Vgl. auch BFH-Urteil I 175/60 U vom 11.10.1960 (BStBl. 1960 III S. 492) Leitsatz 2.

2) Zum Inhalt der Anschaffungskosten: vgl. Exkurs am Ende dieses Abschnitts.

3) Vgl. zu den verschiedenen Bewertungskonzeptionen in der Kostenrechnung z.B. "Kostenrechnerische Probleme bei der Bewertung gleichartiger Kostengüter verschiedener Herkunft", NB 1968 Nr. 6, S.7 ff.

Ist das Kostenrechnungssystem einer Unternehmung als Plankostenrechnung aufgebaut, so können die Planpreise der Herstellungskostenermittlung zugrunde gelegt werden, sofern der Wertansatz unwesentlich von den Istkosten abweicht und - wie bereits oben dargelegt - eine Kostenkompensation erwartet werden kann.

Sofern Kostengüter am Bilanzstichtag vor der Herstellung sich bereits im Unternehmen befanden und unter Beachtung des Prinzips vorsichtiger Bewertung abgewertet ¹⁾ worden sind, ist der Herstellungskostenermittlung der niedrigere Buchwert zugrunde zu legen. Dies ergibt sich u.E. auch aus § 155 Abs. 4 AktG, wonach ein niedrigerer Wertansatz nach § 155 Abs. 2 und 3 AktG auch dann beibehalten werden darf, wenn die Gründe für den niedrigeren Wertansatz nicht mehr bestehen.

Steuerlich gelten prinzipiell die gleichen Grundsätze. Allerdings ist auf eine Ausnahme hinzuweisen. Nach § 80 EStDV kann für bestimmte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens ausländischer Herkunft ein Bewertungsabschlag gebildet werden, der Importwarenabschlag. Voraussetzung für diesen Abschlag ist u.a., daß das Wirtschaftsgut nach der Anschaffung nicht be- oder verarbeitet worden ist. ²⁾ Damit wird aufgrund dieser ausdrücklichen Bestimmung mit der Herstellung ein Gewinn in Höhe des gebildeten Importwarenabschlages auf die Rohstoffe realisiert und der der Herstellungskostenermittlung zugrunde liegende Gedanke, die Herstellung ergebnisneutral anzusehen, durchbrochen.

1) Vgl. z.B. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 1, a.a.O., Tz. 147 ff. zu § 155; Herrmann, C., / Heuer, G., Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einschl. Lohnsteuer und Umwandlungs-Steuer-gesetz, 14.Aufl., Köln (Loseblattausgabe), Anm. 86 i ff. zu § 6 EStG; ferner Koch, H., Die Problematik des Niederstwertprinzips, a.a.O., S.1 ff.; Leffson, U., Die Niederstwertvorschrift des § 155 AktG, Wpg 1967 S.57 ff.; Luik, H., Die Berücksichtigung einer fallenden Preistendenz bei der Rohstoffbewertung in der Handels- und Steuerbilanz, Wpg 1958 S.565 f.

2) § 80 Abs. 2 Nr. 2 EStDV.

Die Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann aktienrechtlich nach einem Verfahren erfolgen, das den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.

Nach Adler/Düring/Schmaltz ist es nicht zwingend erforderlich, das Einsatzmaterial nach dem gleichen Verfahren wie die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe zu bewerten. Es muß lediglich gewährleistet sein, daß durch die Wahl verschiedener Bewertungsmethoden keine nicht realisierten Gewinne ausgewiesen werden. 1) Die Wahl verschiedener Bewertungsmethoden im Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ist durch § 155 Abs.1 Satz 3 AktG ausdrücklich gestattet. Die Bewertungsmethode setzt gedanklich eine bestimmte Verbrauchsfolge voraus. Das Aktiengesetz verlangt nicht, daß die Verbrauchsfolge, die der Bewertung zugrunde liegt, tatsächlich gegeben ist. 2) Es soll lediglich ermöglicht werden, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vorratsgüter ohne aufwendige organisatorische Maßnahmen zu ermitteln. Die Verfahren müssen jedoch zu Werten führen, die im Rahmen der gesetzlichen Höchst- und Mindestwerte liegen. 3)

1) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung, a.a.O., § 155 Tz.42.

2) Vgl. z.B. Forster, K.-H. - Weirich, S., Lifo-, Fifo- und ähnliche Verfahren nach § 155 Abs.1 Satz 3 AktG 1965, S.481 ff.; Görres, P., Zur Anwendbarkeit des Lifo-Verfahrens nach dem neuen Aktiengesetz, a.a.O., S.264 f.

3) Vgl. Langen, H., Unterstellung von Verbrauchsfolgen für Gegenstände des Vorratsvermögens und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, BB 1966 S.551 f. (S.552).

Werden Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe einerseits und der in den unfertigen und fertigen Erzeugnissen enthaltene Materialanteil andererseits nach unterschiedlichen Bewertungsmethoden bewertet, so kann sich - wie das von Adler/Düring/Schmaltz übernommene Beispiel zeigt - 1) eine unzulässige Gewinnrealisierung ergeben.

Beispiel: Gekauft wurden 3 Einheiten Rohstoffe zu 70, 80 und 90; gesamte Anschaffungskosten 240; durchschnittliche Anschaffungskosten 80.

Verarbeitet die Unternehmung 1 Einheit, so werden die verbleibenden Rohstoffe nach der Fifo-Methode mit $(80 + 90 =)$ 170 bewertet. Erfolgt die Bewertung der Materialanteile in den unfertigen und fertigen Erzeugnissen mit den durchschnittlichen Anschaffungskosten, so wären 80 anzusetzen, insgesamt also 250. Damit sind die Anschaffungskosten unzulässigerweise um 10 überschritten.

Umgekehrt ist auch denkbar, daß durch unterschiedliche Bewertungsmethoden bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen einerseits und unfertigen und fertigen Erzeugnissen andererseits Aufwand entsteht. Da wir die Meinung vertreten, daß die Produktion als Vermögensumschichtung ergebnisneutral wirkt, halten wir die Bewertung des Materialanteils in den unfertigen und fertigen Erzeugnissen nach der gleichen Bewertungsmethode wie die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe für erforderlich.

1) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 1, a.a.O., Tz. 42 zu § 155.

Steuerlich ist nur die Durchschnittsbewertung und - falls in einzelnen Fällen eine entsprechende Verbrauchsfolge vorliegt - auch die Lifo-Methode zugelassen. 1) Wird bei Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten in der aktienrechtlichen Bilanz eine andere Methode gewählt, so muß zum Ansatz der steuerlichen Herstellungskosten eine entsprechende Korrektur erfolgen.

Exkurs: Zum Inhalt der Anschaffungskosten

Der Begriff "Anschaffungskosten" ist wie der Begriff "Herstellungskosten" im HGB, AktG und EStG nicht geklärt. 2) Nach der Rechtsprechung des BFH ist der Begriff "Anschaffungskosten" wirtschaftlich zu bestimmen. Er "umfaßt die Aufwendungen, die ein Unternehmer macht, um das Wirtschaftsgut in der für den Betrieb geeigneten Form zu erhalten. Die Aufwendungen brauchen nicht unmittelbar bei dem Erwerb gemacht zu werden, sondern können auch vor oder nach dem Erwerb liegen, vorausgesetzt, daß ein sachlicher Zusammenhang mit dem Erwerb besteht". 3) Der Erwerbsvorgang ist mit Erlangung der Verfügungsgewalt abgeschlossen; damit umfassen die "Anschaffungskosten" alle Kosten, die bis zur Beendigung der Anlieferung anfallen. 4)

1) Abschn. 36 Abs. 2 EStR (Anlage 3)

Vgl. auch Vogel, H., Auswirkungen des Aktiengesetzes 1965 auf das Bilanzsteuerrecht, a.a.O., S.909, Koncok, G., Zu den Auswirkungen des AktG 1965 auf das Bilanzsteuerrecht, a.a.O., S.1017 f., Fasold, Zur Anerkennung des Lifo-Verfahrens nach dem AktG 1965 für das Bilanzsteuerrecht, a.a.O., S.1296 ff.

2) Vgl. van der Velde, K., Problematisches zu den Anschaffungskosten, DB 1964, S.526 f.

3) BFH-Urteil I 18/57 U vom 13.8.1957 (BStBl. 1957 III S.349 f.).

4) BFH-Beschluß Gr S 2/66 vom 22.8.1966 (BStBl. 1966 III S.672).

Die Anschaffungskosten enthalten daher als Bestandteile:

- den Anschaffungspreis
- die Anschaffungsnebenkosten ¹⁾
- die Anschaffungskostenminderungen

Anschaffungspreis ist der vom Lieferanten in Rechnung gestellte Preis.

Werden aus gegengeschäftlichen Erwägungen für den Erwerb eines Gegenstandes höhere Preise gezahlt als das Unternehmen für die Lieferung gleichartiger Gegenstände an andere Lieferanten zahlt oder als dem Börsen- oder Marktpreis entspricht, so ist der Mehrbetrag nicht als Teil der aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten bilanzierungsfähig. Das ergibt sich aus dem Grundsatz vorsichtiger Bewertung. In Höhe des Mehrbetrages liegen vielmehr Quasi-Vertriebskosten für das eigene Erzeugnis vor. ²⁾

1) Escher, H., Der Umfang der Aktivierungspflicht bei den Ausgaben für das Sachanlagevermögen in Handels- und Steuerbilanz, a.a.O., S.43, unterscheidet zwischen Anschaffungsnebenkosten und zusätzlichen Anschaffungskosten. Unter Anschaffungsnebenkosten versteht er alle Aufwendungen, die zur Beschaffung des Gegenstandes unmittelbar erforderlich sind. Zusätzliche Anschaffungskosten sind "alle sonstigen Ausgaben, die mit der Beschaffung im Zusammenhang stehen oder erforderlich sind, um den Gegenstand in Benutzung zu nehmen". Zusätzliche Anschaffungskosten sind z.B. Kosten der Materialprüfung. Für den Ansatz der Materialkosten bei Ermittlung der Herstellungskosten ist diese Unterscheidung jedoch unerheblich.

2) Falkenroth, G., Oberhöhte Herstellungskosten in der Steuerbilanz, a.a.O., S.922 ff. (S.923).

Anschaffungsnebenkosten sind z.B.: 1)

- Eingangsfrachten
- Transportkosten mit fremden Beförderungsmitteln 2)
- Rollgelder
- Speditionskosten
- Transportversicherungsprämien
- Verzollung
- Kommissionskosten
- Provisionen
- Courtage
- Steuern im Zusammenhang mit Erwerb
- Lagergelder
- Anfuhr- und Abladekosten
- Kosten für die Begutachtung eines angeschafften oder anzuschaffenden Wirtschaftsgutes, z.B. Probe, Analyse 3)

Ferner gehört dazu die Mehrwertsteuer, soweit kein Vorsteuerabzug besteht; Mehrwertsteuer, für die ein Anspruch auf Vorsteuerabzug gegeben ist, gehört kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung nicht zu den Anschaffungskosten. 4)

-
- 1) Vgl. Scherpf, P., Die aktienrechtliche Rechnungslegung und Prüfung, a.a.O., Tz. 200 und WP-Rangbuch 1973, a.a.O., S. 657 f.
 - 2) BFH-Urteil I 219/63 vom 31.7.1967 (BStBl. 1968 II S.22). Das FG Schleswig-Holstein hatte mit Urteil IV 94/62 vom 29.5.1963 (EFG 1963 S.571) auch dann aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten angenommen, wenn die Transporte mit einem LKW durchgeführt wurden.
 - 3) RFH VI A 165/31 vom 20.9.1932, StuW 1933 Nr. 32
 - 4) § 9 b Abs.1 Satz 1 EStG: "Der Vorsteuerbetrag nach § 15 des UStG vom 29.5.1967 (BGBl. I S.545) gehört, soweit er bei der Umsatzsteuer abgezogen werden kann, nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes, auf dessen Anschaffung oder Herstellung er entfällt."

Sind die Anschaffungsnebenkosten im Verhältnis zum Kaufpreis unbedeutend oder steht der Aufwand für die Ermittlung der Anschaffungsnebenkosten in keinem angemessenen Verhältnis zu ihrer Höhe, so kann auf den Ansatz verzichtet werden. 1) Gemeinkosten sind nicht als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren, 2) weil nach § 153 Abs. 2 nur bei den Herstellungskosten "angemessene Teil der Betriebs- und Verwaltungskosten" angesetzt werden dürfen. Für die Anschaffungskosten fehlt eine entsprechende Bestimmung. 3) Materialgemeinkosten, die unmittelbar den Materialbezügen zugerechnet werden können, sind im Rahmen der Anschaffungsnebenkosten aktivierbar. 4)

Anschaffungskostenminderungen sind: 5)

- Rabatte
- Skonti 6)
- Boni 7)
- Subventionen
- Zuschüsse
- Umsatzsteuervergütungen nach dem Berlinförderungsgesetz

Die Anschaffungskostenminderungen können ggf. pauschaliert werden. 8)

-
- 1) Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Fachgutachten NA 5/1966, a.a.O., S.39 ff.
 - 2) BFH-Urteil I 219/63 vom 31.7.1967 (BStBl. 1968 II, S.22), BFH-Urteil IV R 4/68 vom 24.2.1972 (BStBl. 1972 II, S. 422).
 - 3) Vgl. Scherpf, P., Die aktienrechtliche Rechnungslegung und Prüfung, a.a.O., Tz. VI 200.
 - 4) Vgl. WP-Handbuch 1973, S. 602; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 1, a.a.O., Tz. 44 zu § 155 AktG.
 - 5) Vgl. NA 5/1966, a.a.O., S.89 ff.; Wp-Handbuch 1973, S.558.
 - 6) Vgl. BFH-Urteil IV R 216/67 vom 3.12.1970 (BStBl. 1971 II S.323).
 - 7) Vgl. dazu auch das BFH-Urteil IV 33/56 U vom 7.11.1957, (BStBl. 1958 III S.65).
 - 8) Vgl. BFH-Urteil IV R 216/67 vom 3.12.1970, (BStBl. 1971 II S.323).

Finanzierungskosten, z.B.

- Wechseldiskonte
- Wechselspesen
- Stundungszinsen
- Verzugszinsen

gehören nicht zu den Anschaffungskosten. ¹⁾

Löblein und Traub kommen unter Hinweis auf die Rechtsprechung des RFH zu dem Ergebnis, daß bei Zielkauf nur der Barwert als Anschaffungspreis anzusetzen ist. ²⁾ Die im Zielpreis enthaltenen Finanzierungskosten gehören danach nicht zu den Anschaffungskosten und somit nicht zu den Materialkosten.

Steuerlich gelten die gleichen Grundsätze für die Ermittlung der Anschaffungskosten wie im Aktienrecht. ³⁾

Wegen des Ansatzes der Anschaffungskosten bei Tausch und unbestimmten Leistungen (z.B. mit Gewinnbeteiligung) wird auf die einschlägige Literatur verwiesen. ⁴⁾

1) Vgl. Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, a.a.O., Anm. 38 a zu § 6 EStG, Stichwort "Finanzierungskosten"; vgl. auch RFH-Urteil III 79/39 vom 4.6.1940, RStB1. 1940, S. 1067 und BFH-Urteil IV 34/53 vom 27.8.1953 (StRK § 6 Abs.1 Ziff. 1 EStG, R.16) sowie BFH-Urteil VI R 6/67 vom 24.5.1968 (BStB1. 1968 II S.574).

2) Löblein, W., Sind Finanzierungskosten aktivierungspflichtige Anschaffungskosten? BB 1954, S.681 f.; Traub, K., Der Barpreis als steuerlicher Anschaffungswert auch bei Zielkauf; BB 1964, S. 425 ff.; RFH-Urteil I A 34/32 vom 28.9.1932; StuW 1933 Nr. 135.

3) Vgl. BFH-Gutachten I D 1/58 S vom 26.1.1960 (BStB1. 1960 III S.191).

4) Vgl. z.B. Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, a.a.O., Anm. 38 b und Anm. 41 ff. zu § 6 EStG; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 1, a.a.O., § 153 Tz. 27 ff.

3132 Einsatznebenkosten

In der Praxis werden mit den Materialkosten häufig auch Einsatznebenkosten verrechnet. Einsatznebenkosten entstehen auch durch

- vorbereitende Arbeiten auf dem Lager
- den innerbetrieblichen Transport vom Lager zur Produktionsstätte.

Die Einsatznebenkosten werden als Gemeinkosten über die Kostenstellen den Materialkosten hinzugerechnet. Entsprechend dem Grundsatz, die durch den Güterkreislauf innerhalb des Unternehmens entstehenden Aufwendungen zu neutralisieren, gehören die Einsatznebenkosten zu den Herstellungskosten. 1)

3133 Abfälle und Ausschuß

Sofern bei der Herstellung Abfall- oder Ausschußmaterialien (Reststoffe) anfallen, die durch Weiterverarbeitung oder Veräußerung verwertet werden können, sind die Materialkosten und damit die bilanziellen Herstellungskosten entsprechend zu mindern. Nach Falkenroth gehören die durch den Ausschuß verursachten Kosten nicht zu den Herstellungskosten, weil nur das berücksichtigt werden könne, was wirklich in den gefertigten Gegenstand eingegangen sei. 2) Diese Auffassung teilen wir nicht, weil Abfälle und Ausschuß im Herstellungsprozeß bis zu einem gewissen Grade unvermeidbar sind. Aufwendungen für Abfall und Ausschuß sind damit durch die Herstellung verursacht.

1) Vgl. auch Rau, H.-G., Steuerliche Herstellungskosten, BB 1962, S.704 f.

2) Vgl. Falkenroth, G., Überhöhte Herstellungskosten in der Steuerbilanz, a.a.O., S.923.

314 Kapitalkosten

3141 Zinsen

Aus dem pagatorischen Charakter der bilanziellen Herstellungskosten ergibt sich, daß kalkulatorische Zinsen nicht aktiviert werden können. Damit sind Zinsen auf das Eigenkapital kein Herstellungskostenbestandteil. 1)

Die Auffassungen über die Behandlung der Fremdkapitalzinsen sind geteilt. Mit Urteil III 74/39 vom 4.6.1940 2) hat der RFH unter Bezugnahme auf ältere Rechtsprechung auch Fremdkapitalzinsen nicht für aktivierungsfähig gehalten. Seine Auffassung begründet der RFH mit dem Teilwertgedanken: "Für einen Erwerber des Betriebs ist es gleichgültig, woher der Veräußerer sich das Geld zur Herstellung beschafft hat." Außerdem verweist der RFH auf die Schwierigkeit, den Zins bei der Herstellungskostenermittlung richtig anzusetzen. Der BFH hat diese Auffassung des RFH seiner Entscheidung IV 34/53 vom 27.8.1953 3) zugrunde gelegt.

1) Nach Adler/Düring/Schmaltz können bei langfristiger Fertigung (z.B. Werften, Großanlagen) anteilige Gewinne und damit auch Eigenkapitalzinsen aktiviert werden (a.a.O. § 149 Tz. 70).

2) RStB1. 1940 S.1067 ff., vgl. insbesondere S. 1069, Nr.8. In seiner Entscheidung nimmt der RFH auf ältere Urteile Bezug, nämlich
VI A 1031/28 vom 26.9.1928 (RStB1. 1928 S.363)
VI A 1097/30 vom 5.11.1930 (RStB1. 1931 S.107)
VI 125/39 vom 1.3.1939 (RStB1. 1939 S.630).

3) Vgl. StRK § 6 Abs.1 Ziff.1 Ziff.1 EStG, R 16. Im Urteilsfall hat der BFH unter Bezugnahme auf das RFH-Urteil III 74/39 vom 4.6.1940 entschieden, daß Entgelte für die Bereitstellung von Fremdkapital nicht zu den A n s c h a f f u n g s k o s t e n gehören. Börnstein, U., Die Fertigungsgemeinkosten als Teil der Herstellungskosten, a.a.O., S.384, sieht in der Verzinsung des eingesetzten Kapitals einen "Gewinnfaktor", der die Herstellungskosten nicht beeinflusst.

In einem späteren Urteil ¹⁾ hat der BFH nochmals bestätigt, daß Zinsen nicht zu den Anschaffungskosten gehören. Die Finanzverwaltung hat daraus bei der Neufassung der Einkommensteuer-Richtlinien 1972 die Konsequenz gezogen und das bis 1971 bestehende Wahlrecht der Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten aufgehoben. ²⁾ Nach Abschn.33 Abs. 6 EStR 1972 gehören die Fremdkapitalzinsen nicht mehr zu den steuerlichen Herstellungskosten. Betriebswirtschaftlich scheint uns diese Behandlung des Zinsproblems wenig überzeugend und befriedigend.

3142 Abschreibungen

Abschreibungen im weiteren Sinne sind die Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung sowie Abwertungen von Güterbeständen des Anlage- und/oder Umlaufvermögens. Im engeren Sinne wird der Begriff Abschreibungen nur auf das Anlagevermögen bezogen. ³⁾

Abwertungen erfolgen in der Bilanz, um außerordentliche technische oder wirtschaftliche Wertminderungen beim Anlagevermögen zu berücksichtigen (Teilwertabschreibungen) oder beim Umlaufvermögen etwaige Wertminderungen der Bestände oder Formierungsverluste zu erfassen. Da Abwertungen ihrem Wesen nach außerordentlichen Charakter haben, sind die Aufwendungen aus den Abwertungen nicht in die Herstellungskostenermittlung einzu beziehen. Ebenso gehören Sonderabschreibungen aus

1) BFH-Urteil VI R 6/67 vom 24.5.1968 (BStBl. 1968 II S.574).

2) Vgl. Runge, B., Die Einkommensteuer-Ergänzungsrichtlinien 1972, BB 1973, S.418 ff. (S.422).

3) Vgl. Mellerowicz, K., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, a.a.O., S.27.

volkswirtschaftlichen, wirtschaftspolitischen oder anderen Gründen ¹⁾ nicht zu den Herstellungskosten, weil diese Abschreibungen nicht auf einem Wertverzehr, sondern auf anderen, der Herstellung fremden Gründen beruhen.

Für die bilanziellen Herstellungskosten kommen nur die Absetzung für Abnutzung (AfA) und die Absetzung für Substanzverringerung in Betracht. ²⁾ Durch diese Abschreibungen soll der Verbrauch von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in der Periode erfaßt werden. Der Verbrauch ist bei

- Rohstoffvorkommen ein natürlicher
- Gebäuden, Maschinen und dergl. ein technischer
- Patenten, Rechten und dergl. ein rechtlicher.³⁾

1) Vgl. z.B. Erste Verordnung über steuerliche Konjunkturmaßnahmen vom 10.2.1967 (BGBl. 1967 I S.190).

2) Absetzungen für Substanzverringerungen sind bei Bergbauunternehmen, Steinbrüchen und anderen Betrieben, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen, vorzunehmen (§ 7 Abs. 6 EStG).

3) Vgl. Wöhe, G., Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S.557. Vgl. auch Kosiol, E., Kostenrechnung und Betriebsbuchhaltung, in: Hax, K. - Wessels, Th., (Herausg.) Handbuch der Wirtschaftswissenschaften, Bd.I, 2.Aufl., Köln und Opladen, 1966 S.595 ff. (S.634 ff.).

Die Abschreibungen erfolgen nach einem bestimmten Plan, der den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen muß.¹⁾ Materiell entspricht ein Abschreibungsverfahren diesen Grundsätzen, "wenn es die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend der Nutzungskurve des Gegenstandes verteilt."²⁾ Die nach diesem Prinzip gewählte planmäßige Abschreibung entspricht dem Finalitätsprinzip und kann somit der Herstellungskostenberechnung zugrunde gelegt werden. Wird in der Bilanz die degressive Abschreibungsmethode gewählt, kann steuerlich die Herstellungskostenermittlung auf Grundlage dieser oder der linearen Abschreibung erfolgen. Wird die lineare AfA der Rechnung zugrunde gelegt, muß dieses Verfahren auch gegen Ende der Nutzungsdauer beibehalten werden, wenn die nach der degressiven Methode errechneten bilanziellen Abschreibungen geringer sind als die linearen Abschreibungen.³⁾ Während bei dieser Regelung die Abweichung der bilanziellen Abschreibungsbeträge von den "kalkulatorischen" - für die bilanzielle Herstellungskostenermittlung - im Ermessen des Unternehmens steht, verlangt die Finanzverwaltung in Abschn. 33 Abs. 4 EStR zwingend eine Abweichung zwischen den bilanziellen und "kalkulatorischen" Abschreibungsbeträgen im Falle von Sonderabschreibungen in bestimmter Weise zu berücksichtigen. In diesem Fall muß der Steuerpflichtige bei Ermittlung der Herstellungskosten lineare Abschreibungsbeträge ansetzen, auch wenn in der Gewinn- und Verlustrechnung keine entsprechenden Abschreibungen ausgewiesen werden. Eine Ausnahme läßt die

1) § 154 Abs. 1 AktG (Anlage 1); vgl. auch § 7 EStG (Anlage 2).

2) Albach, H., Rechnungslegung im neuen Aktienrecht, a.a.O., S. 184; vgl. auch BFH-Urteil IV 102/53 U vom 11.2.1955 (BStBl. 1955 III S.165 ff.).

3) Vgl. Abschn. 33 Abs. 4 EStR.

Finanzverwaltung nur dann zu, wenn die Sonderabschreibungen bereits bei der Herstellungskostenermittlung berücksichtigt wurden. Dies ist insbesondere denkbar bei Sonderabschreibungen nach § 6 Abs.2 EStG auf geringwertige Wirtschaftsgüter.

Die vorgenannten steuerlichen Regelungen gleichen sich insofern, als der bilanziellen Herstellungskostenermittlung Abschreibungen zugrunde gelegt werden, die in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht enthalten sind. Damit wird das Prinzip der erfolgsneutralen Behandlung des Herstellungsvorgangs durchbrochen. Wird zu Beginn der Nutzungsdauer die degressive AfA durch die niedrigere lineare AfA ersetzt, bestehen dagegen mit Hinblick auf das Wahlrecht des § 153 Abs. 2 AktG aktienrechtlich keine Einwendungen. Bedenken bestehen aber gegen den Ansatz der höheren linearen Abschreibung am Ende der Nutzungsdauer und gegen die Verrechnung solcher Abschreibungsbeträge, die sich in der Gewinn- und Verlustrechnung des Berichtsjahres nicht ausgewirkt haben. Da die bilanziellen Herstellungskosten aus dem Aufwand abgeleitet werden, müßte - um Abschn. 33 Abs.4 EStR Rechnung zu tragen - theoretisch eine Zuschreibung und eine Abschreibung in Höhe des nach den Einkommensteuer Richtlinien anzusetzenden Betrages erfolgen. Durch die Bilanzierung der Herstellungskosten wird der zusätzliche Aufwand neutralisiert und die Zuschreibung wirkt sich alleine ergebniswirksam - gewinnerhöhend - aus. In der Praxis wird weder die Zuschreibung vorgenommen, noch der zusätzliche Aufwand verbucht, sondern die Gewinnerhöhung durch entsprechenden Ansatz der Abschreibungen bei Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten bewirkt. Dem Grunde nach stammt

diese Gewinnerhöhung trotzdem aus der Zuschreibung. Da das Aktiengesetz für Zuschreibungen den Aktiengesellschaften besondere Ausweispflichten auferlegt ¹⁾ hat, wird gegen diese Vorschriften u.E. verstoßen, wenn die Abschreibung ohne besonderen Ausweis bei der Herstellungskostenermittlung höher als in der Gewinn- und Verlustrechnung angesetzt wird. Da Zuschreibungen aus optischen Gründen von den Gesellschaften möglichst vermieden werden, führt die konsequente Durchführung des hier vorgetragenen Gedankens dazu, bei Ermittlung der Herstellungskosten die bilanziellen Abschreibungen zugrunde zu legen, die - wie oben erwähnt - der Nutzungskurve entsprechen sollen. Hinsichtlich der Sonderabschreibungen sollte die Finanzverwaltung von ihrer Forderung Abstand nehmen, auch solche Abschreibungen zu verrechnen, die nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung enthalten sind. Die vorgeschlagene Handhabung führt, da unfertige und fertige Erzeugnisse in der Regel bis zum nächsten Bilanzstichtag veräußert sind, zu einer Verlängerung der durch die Sonderabschreibung angestrebten Steuerstundung um ein Jahr. Da der Gesetzgeber mit den Steuerstundungen durch Sonderabschreibungen bestimmte Anliegen fördern wollte, halten wir unseren Vorschlag auch aus fiskalischer Sicht für vertretbar.

In der praktischen Durchführung halten wir die generelle Übernahme der planmäßigen Abschreibung in die Herstellungskosten für einfacher als die Umrechnung der Abschreibungen aller Anlagen (besonders der Anlagen, auf die Sonderabschreibungen verrechnet wurden).

1) Vgl. § 152 Abs.1 AktG (Anlage 1)

In dem Zusammenhang sind auch die Bestimmungen über die Angaben im Geschäftsbericht (insbesondere § 160 Abs. 2 AktG) zu sehen, der gerade für Sonderabschreibungen erhebliche Bedeutung hat.

3143 Wagnisse

Die Betriebswirtschaftslehre unterscheidet zwischen dem allgemeinen Unternehmerrisiko und den speziellen Einzelwagnissen. Das allgemeine Unternehmerrisiko betrifft das gesamte Unternehmen. Ein Äquivalent für die Übernahme dieses Risikos besteht in den entsprechenden Gewinnchancen. 1) Dieses Risiko kann bei Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten nicht berücksichtigt werden.

Mit der Unternehmung sind neben dem allgemeinen Unternehmerrisiko auch Einzelwagnisse verbunden. 2) Diese Einzelwagnisse können teilweise durch Versicherungsverträge gedeckt werden. Soweit dies geschieht, liegen Fremdleistungskosten vor. 3)

Die nicht versicherten Wagnisse wirken sich als Aufwand aus, wenn das Risiko eingetreten ist. Von Bussmann 4) wurde vorgeschlagen, diesen Aufwand gleichmäßig bei Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten zu berücksichtigen, etwa zu "normalisieren". Zur Begründung verweist Bussmann darauf, daß beispielsweise mit Wertberichtigungen auf Forderungen spätere Vermögensverluste durch Forderungsausfälle vorweggenommen werden. In

1) Vgl. Mellerowicz, K., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2 a.a.O., S.171 f.; ferner: Möhe, G., Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 657.

2) Vgl. im einzelnen: Mellerowicz, K., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2 a.a.O., S.173 f.

3) Vgl. Kap. 315

4) Vgl. Bussmann, K.F., Zweifelsfragen bei der Berechnung der steuerlichen Herstellungskosten, HD 1952, Beilage 1, S.3 ff. (S. 4 f.).

Analogie dazu hält er es für statthaft, den Wagnisaufwand mit gleichbleibenden "kalkulatorischen" Raten, die auf lange Sicht dem tatsächlichen Wagnisaufwand entsprechen, zu berücksichtigen. Im Grunde liegt bei diesem Verfahren eine Art "Selbstversicherung" vor. Würde der Gesetzgeber diese "Selbstversicherung" durch Zulassung entsprechender Rückstellungen gestatten, bestünden keine Bedenken, dem Vorschlag von Bussmann zu folgen und den durch die Zuführung zur Rückstellung entstehenden Aufwand als Teil der Herstellungskosten anzusehen. Da die Bildung solcher Rückstellungen aktienrechtlich nicht gestattet ist ¹⁾ und damit der entsprechende Aufwand fehlt, führt der Ansatz von Wagniskosten bei der Herstellungskostenermittlung in einer tatsächlich nicht eingetretenen Höhe zum unberechtigten Ausweis eines Buchgewinns.

Die Aufwendungen, die durch tatsächlich eingetretene Risiken hervorgerufen werden, können u.E. nicht als Herstellungskostenbestandteile angesehen werden, weil die eingetretenen Risiken als außergewöhnliche Ereignisse angesprochen werden müssen.

Zusammenfassend stellen wir fest, daß Wagnisse u.E. bei Ermittlung der Herstellungskosten nicht zu berücksichtigen sind.

1) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 1, a.a.O., Tz. 156 zu § 152.

315 Fremdleistungskosten

Fremdleistungskosten können in vielfältigen Arten auftreten. Als Hauptarten sind zu erwähnen: 1)

- (1) Gebühren und Abgaben (z.B. Kanalbetriebsgebühren)
- (2) Beiträge an Verbände, Handelskammern usw.
- (3) Versicherungskosten
- (4) Rechts- und Beratungskosten
- (5) Transportkosten (einschl. Postgebühren)
- (6) Fernsprech-, Fernschreib- u. Telegrammgebühren
- (7) Patent- und Lizenzgebühren
- (8) Mieten und Pachten
- (9) Elektrizität, Gas-, Wasserlieferungskosten
- (10) Fremdreparaturen
- (11) Herstellungsleistungen fremder Betriebe

Die Fremdleistungskosten gehören grundsätzlich zu den Herstellungskosten, soweit die Inanspruchnahme im Zusammenhang mit der Leistungserstellung steht. Ein solcher Zusammenhang wird beispielsweise bei Beiträgen angenommen, wenn die Beiträge nach Maßgabe der Produktion berechnet werden, weil der Beitrag in diesem Fall durch die Herstellung als solche ausgelöst wird. Umsatzabhängige Beiträge rechnen wir den Vertriebskosten zu; sie gehören daher grundsätzlich nicht zu den Herstellungskosten. Ebenfalls nicht zu den Herstellungskosten gehören u.E. gewinnabhängige Beiträge. Zur Begründung verweisen wir auf unsere Überlegungen zur Ergebnisbeteiligung: die im Güterkreislauf befindlichen, ergebnisneutral zu behandelnden unfertigen und fertigen Erzeugnisse

1) Vgl. Meier, A., Kostenprüfung, a.a.O., S.101; ferner Mellerowicz, K., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, a.a.O., S.32.

können die Bemessungsgrundlage der ergebnisabhängigen Beiträge nicht beeinflußt haben; damit entfällt nach dem Verursachungsprinzip eine Zurechnung dieser Beiträge. Feste Beiträge gehören zu den Herstellungskosten, soweit die Beiträge für Leistungen erhoben werden, die mit der Herstellung im Zusammenhang stehen.

Die Beiträge an die Industrie- und Handelskammern setzen sich aus zwei Komponenten zusammen: ¹⁾ dem Grundbeitrag, der von allen Kammermitgliedern einheitlich erhoben wird, und dem vom einheitlichen Gewerbesteuermeßbetrag ²⁾ abhängigen Beitragsteil. Der Grundbeitrag ist verhältnismäßig gering. ³⁾ Da die Zuordnung dieses Betrages auf die einzelnen Unternehmensbereiche schwierig ist, kann auf die Erfassung der Kammergrundbeiträge u.E. ganz verzichtet werden. Für den vom Gewerbesteuermeßbetrag abhängigen Beitragsteil gelten die Ausführungen zur Gewerbesteuer und Gewerkekapiialsteuer sinngemäß. ⁴⁾

Aufwendungen für Versicherungen, die mit den Betriebsanlagen oder dem Herstellungsvorgang im Zusammenhang stehen, gehören zu den Herstellungskosten. Der Unterschied zur Behandlung der Einzelwagnisse liegt darin begründet, daß

1) Rechtsgrundlage ist das Gesetz zur vorläufigen Regelung des Rechts der Industrie- und Handelskammern vom 18.12.1956 (BGBl. 1956 I S.920, § 3; geändert durch Art. 22 des Steueränderungsgesetzes 1961 vom 13.7.1961 (BGBl. 1961 I S.981).

2) § 14 Gewerbesteuer-gesetz.

3) Er bewegt sich in einer Größenordnung von etwa DM 60,-- jährlich je Betriebsstätte.

4) Vgl. Kap. 3162 und 3163.

durch die Versicherungsverträge tatsächliche Aufwendungen entstehen, die nicht als außerordentlicher Aufwand anzusehen sind. Beispiele für betriebliche Versicherungen sind:

- Lagerversicherung für die im Fertigungsbereich befindlichen Lager
- Maschinenversicherung
- Montageversicherung

Die durch diese Versicherungen gedeckten möglichen Schäden entstehen im Zusammenhang mit der Herstellung. Dem Grunde nach gehören die durch die Schäden entstandenen Aufwendungen daher zu den Herstellungskosten. Sie werden nur deshalb nicht in die Herstellungskostenermittlung einbezogen, weil es sich dem Charakter nach um außerordentliche Aufwendungen handelt. Werden indessen die schadensbedingten Aufwendungen im Wege der Prämien für entsprechende Versicherungen "normalisiert", so gehören diese Aufwendungen zu den bilanziellen Herstellungskosten.

Durch Betriebsunterbrechungsversicherungen ¹⁾ (BUV) in den verschiedenen Varianten wie Feuer-BUV, Maschinen-BUV, BUV gegen Ausfall der öffentlichen Elektrizitätsversorgung wird der durch eine außergewöhnliche Betriebsunterbrechung entstehende Folgeschaden abgedeckt. ²⁾ Dieser Aufwand steht nicht in einem finalen Verhältnis zur Herstellung. Daher rechnen wir die Versicherungsprämien für eine BUV nicht zu den Herstellungskosten.

1) Vgl. Feldmann, C., Betriebsunterbrechungsversicherung, in Funke, E. (Hrsg.), Handwörterbuch des Versicherungswesens, Bd. 1, Darmstadt 1958, Sp. 319 ff.

2) Vgl. Hax, K., Die Betriebsunterbrechungsversicherung, Köln und Opladen 1949, S. 30 ff.

Die Einrechnung der Lizenzen in die bilanziellen Herstellungskosten hängt vom Inhalt des einzelnen Lizenzvertrages ab. Analog zu der oben erörterten Behandlung der Beiträge gehören umsatz- oder gewinnabhängige Lizenzen nicht zu den Herstellungskosten. ¹⁾ Pauschallizenzen sind dagegen in die Herstellungskosten einzurechnen, soweit sie mit der Herstellung im Zusammenhang stehen.

316 Kosten der menschlichen Gesellschaft (Steuern)

3161 Verursachungszusammenhang zwischen Steuern und Leistungserstellung

Die bisher besprochenen Kostenarten zeichnen sich dadurch aus, daß die Aufwendungen für den Erwerb von Gütern und Dienstleistungen hervorgerufen werden, die in den Herstellungsprozeß eingehen. Im Gegensatz dazu sind die Kosten der menschlichen Gesellschaft, die Steuern, Geldleistungen, die ohne spezielle Gegenleistung erbracht werden müssen. ²⁾ Die fehlende Gegenleistung bei den Steuern wirft die Frage auf, ob überhaupt ein durch die Leistungserstellung verursachter Aufwand vorliegen kann. Dieses Problem wurde in der Literatur unter dem Gesichtspunkt der Behandlung von Steuern in der Kostenrechnung und in der Preiskalkulation eingehend diskutiert. Die von den einzelnen Autoren

1) Vgl. auch Mellerowicz, K., Forschungs- und Entwicklungstätigkeit als betriebswirtschaftliches Problem, Freiburg i.Br. 1958, S. 175. Mellerowicz neigt offenbar dazu, Lizenzgebühren grundsätzlich als Vertriebskosten anzusehen und kalkulatorisch entsprechend zu behandeln.

2) Vgl. § 1 Reichsabgabenordnung.

vertretenen Auffassungen reichen von der Verneinung eines Zusammenhangs zwischen dem Steueraufwand und der Leistungserstellung bis zur Annahme, daß alle Steuern Kostencharakter haben. So sieht Littmann beispielsweise in den Steuern Zwangsabgaben, die die Leistungserstellung nicht fördern. 1) Überwiegend wird jedoch ein grundsätzlicher Zusammenhang zwischen den Steuern und der Leistungserstellung anerkannt, 2) wobei jedoch die Ansichten über die im einzelnen zu berücksichtigenden Steuerarten divergieren, weil die Autoren von unterschiedlichen Kostenbegriffen ausgehen und sich auf verschiedene finanzwissenschaftliche Theorien zur Rechtfertigung der Steuern stützen. Im Prinzip wird jedoch ein Verursachungszusammenhang zwischen der betrieblichen Leistungserstellung und gewissen Steuern anerkannt, 3) so daß bestimmte

1) Vgl. Littmann, E., Sind Körperschaftsteuern Kosten? WpG

2) Vgl. z.B. Braun, A., Kalkulatorische Steuern in Kostenrechnung und Preiskalkulation, DB 1958, S. 1365 ff.; Burhenne, W., Über den Kostencharakter von Steuern, Gebühren und Beiträgen, ZfB 1954 S.350 ff. (S.351); Gudehus, H., Zum Thema: Sind Körperschaftsteuern Kosten? WpG 1965 S.100 ff.; Klinger, K., Sind Körperschaftsteuern Kosten? WpG 1954 S. 415 ff.; Meier, A., Sind Steuern Kosten?, WpG 1956 S.217 ff.; Mellerowicz, K., Zur Behandlung der Körperschaftsteuer in der betrieblichen Kostenrechnung und Preispolitik, WpG 1955 S. 29 ff.; Schweizer, P., Die Stellung der Gewinnsteuern in Kosten- theorie und Kostenrechnung, WpG 1961 S. 89 ff. Die Autoren begründen teilweise ihre Auffassung mit dem finanz- wissenschaftlichen Äquivalenzprinzip, wonach Steuern als "Existenzsicherungsprämien" (Klinger, a.a.O., S. 419) an- gesehen werden können. Diese Erklärung ist "p r a k t i s c h aber nicht t h e o r e t i s c h richtig" (Pohmer, D., Zum Thema: Sind Körperschaftsteuern Kosten?, WpG 1955 S.199 ff. - S. 202 -).

3) Vgl. auch Lücke, W., Zum Thema: Sind Körperschaftsteuern Kosten?, WpG 1955 S.156 ff. (S.157).

Steuern nach dem oben dargelegten Verursachungsprinzip bei der Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten dem Grunde nach zu berücksichtigen sind, soweit sie auf den Herstellungsbereich entfallen. Nach dem Kriterium der verursachungsgerechten Zurechenbarkeit sind Steuern Gemeinkosten, die aktienrechtlich dem Wahlrecht des § 153 Abs. 2 AktG außer Ansatz bleiben können, steuerlich jedoch grundsätzlich zu den Herstellungskosten gehören. ¹⁾

Der nun folgenden Erörterung einzelner Steuerarten sei allgemein vorausgeschickt, daß nur laufende Steuern bei der Herstellungskostenermittlung berücksichtigt werden können. Steuernachzahlungen sind aperiodisch und haben daher den Charakter eines außerordentlichen Aufwands, der nicht zu den Herstellungskosten gehört. Entsprechend sind Steuererstattungen nicht als Minderung der Herstellungskosten anzusehen.

3162 Vermögensabhängige Steuern

Zu den vermögensabhängigen Steuern im Sinne des § 157 Abs. 1 Nr. 24 a gehören: ²⁾

- Vermögensteuer
- Gewerbesteuer
- Grundsteuer

Weiter sehen wir die Lastenausgleich-Vermögensabgabe, die in der aktienrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung als Sonderposten auszuweisen ist, ³⁾ als vermögensabhängige Steuer an.

1) Vgl. Abschn. 33 Abs.1 EStR 1972; die Behandlung verschiedener Steuerarten bei der Ermittlung der steuerlichen Herstellungskosten aus der Sicht der Finanzverwaltung ist Abschn. 33 Abs.6 EStR 1972 zu entnehmen.

2) Vgl. WP-Handbuch 1973, a.a.O., S.683 f.

3) Vgl. § 16 Abs. 1 des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz. Vom 6. September 1965 (BGBl. 1965 I S.1185).

Die Vermögensteuer ist handelsrechtlich Aufwand, der im Rahmen der Gemeinkosten mit dem auf den Fertigungsbereich entfallenden Anteil bei der Herstellungskostenermittlung berücksichtigt werden kann. Ein Zwang hierzu besteht im Hinblick auf das Wahlrecht des § 153 Abs.2 AktG jedoch nicht.

Steuerlich gehört die Vermögensteuer zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben, sie darf damit das Einkommen nicht mindern. ¹⁾ Daher gehört die Vermögensteuer nicht zu den steuerlichen Herstellungskosten. ²⁾ Wird jedoch die Vermögensteuer in der Handelsbilanz als Herstellungskostenbestandteil behandelt, so ist dieser Wertansatz nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz zu übernehmen, wenn sich durch den Nichtansatz der Vermögensteuer in der Steuerbilanz ein niedriger Wertansatz als in der Handelsbilanz ergeben würde. ³⁾

Gewerbekapital- und Grundsteuer sind aktienrechtlich und steuerlich als Herstellungskostenbestandteil anzusehen, soweit diese Steuern dem Fertigungsbereich zuzuordnen sind.

Die Vermögensabgabe ist inhaltlich eine Schuld in Höhe von 50 % des am 21. Juni 1948, dem Stichtag der Währungsreform, vorhandenen abgabepflichtigen Vermögens. Diese Schuld ist zu verzinsen und nach Art eines Tilgungsdarlehens bis zum 31. März 1979 zu amortisieren. ⁴⁾ Durch die Ausgestaltung der ihrem Wesen nach

1) Vgl. § 12 Nr. 2 KStG.

2) Vgl. EStR Abschn.33 Abs. 6 EStR.

3) Eine andere, hier nicht abschließend zu prüfende Frage ist die, ob die Hinzurechnung der Vermögensteuer zum Steuerbilanzgewinn oder -verlust in diesem Fall um die in den Herstellungskosten enthaltene Vermögensteuer gekürzt werden kann.

4) Vgl. § 34 Abs.1 und § 49 LAG.

Die Gesellschaften sind nicht verpflichtet, die Abgabeschuld in den Bilanzen zu passivieren; es genügt der Ausweis des Gegenwartswertes der Abgabeschuld - Zinssatz 4,5 % p.a. - und der Vierteljahresraten als Bilanzvermerk (§ 218 LAG).

einmaligen Schuld als langfristige verzinsliche Verbindlichkeit stellt sich die Frage nach der Behandlung der Vermögensabgabeleistungen bei der Herstellungskostenermittlung.

Gegen die Annahme eines Verursachungszusammenhangs zwischen der Vermögensabgabeschuld und der betrieblichen Leistungserstellung hat sich Wöhe ausgesprochen. 1) Nach seiner Auffassung kann aus der Verteilung der Vermögensabgabebezahlungen keine Leistungsbezogenheit abgeleitet werden. Das wird deutlich an der Möglichkeit, die Vermögensabgabe ablösen zu können. 2) und an der sofortigen Fälligkeit der gesamten Vermögensabgabe in bestimmten Fällen. 3) Ferner spricht nach Wöhe gegen einen Zusammenhang zwischen Vermögensabgabe und Leistungserstellung die Tatsache, daß das nach dem 21. Juni 1948 erworbene Vermögen nicht der Abgabeschuld unterliegt.

Wie Wöhe lehnt auch Meier den Zusammenhang zwischen der Vermögensabgabe und der betrieblichen Leistungserstellung ab, da die Vermögensabgabe betriebswirtschaftlich gesehen einen einmaligen Kapitalverlust darstellt, der sich "zwar zahlungsmäßig über viele Jahre erstreckt, welcher aber nichts mit der Leistungserstellung im Zeitpunkt der Entrichtung der Vermögensabgabenraten zu tun" hat. 4)

1) Vgl. Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. II, 2. Halbband, 2. Aufl. Berlin und Frankfurt a.M., 1965 S.62 ff., insbes. S.64.

2) Vgl. § 199 LAG.

3) Die Vermögensabgabeschuld wird u.a. sofort fällig, wenn der Abgabeanspruch gefährdet ist (§ 50 LAG) sowie im Falle der Liquidation (§ 52 LAG).

4) Meier, A., Sind Steuern Kosten? a.a.O. S.219.

Im Gegensatz zu diesen Autoren sehen van der Velde und Gref ¹⁾ die Vermögensabgabe in einem Zusammenhang mit der betrieblichen Leistungserstellung, wobei auf die Beratungen des Bundestagsausschusses für den Lastenausgleich und die Finanzrechtsprechung zum Lastenausgleichsgesetz Bezug genommen wird. Im Ergebnis schließen wir uns dieser Auffassung an, da wir in der Ausgestaltung der Vermögensabgabe eine Umwandlung von außerordentlichem Aufwand in einen periodischen Aufwand sehen. ²⁾ Die gesetzlichen Vierteljahresraten, nicht aber etwaige Ablösungsbeträge - die nach wie vor außerordentlicher Aufwand bleiben -, rechnen wir daher zu den bilanziellen Herstellungskosten. Herstellungskostenbestandteil sind nach unserer Auffassung sowohl der Zins- als auch der Tilgungsanteil, da der gesamte Vierteljahresbetrag einheitlich als Abgabeschuld angesehen wird. ³⁾

1) Vgl. van der Velde, K., Vierteljahreszahlungen auf die Vermögensabgabe als Kostenbestandteil, DB 1953 S.239; ders., Kostencharakter der Vermögensabgaberaten und der Ertragsteuern auf den Lastenausgleich, DB 1953, S.557 f.; Gref, H.J., Einfluß der Lastenausgleichsabgaben auf die Kostenrechnung, DB 1953, S.805 ff.

2) Vgl. z.B. Kap. 315, in dem wir die Auffassung vertreten hatten, daß außerordentliche Aufwendungen durch Schadensfälle periodisiert werden, wenn die Schäden durch entsprechende Versicherungen abgedeckt werden; ferner Busmann, K.F., a.a.O. S.4 f., der eine Periodisierung der Wagniskosten selbst dann für möglich hält, wenn kein Versicherungsschutz besteht.

3) Vgl. § 203 Abs. 2 LAG.

Entsprechend dem Zweck der Aktivierung mit Herstellungskosten, Aufwendungen für die im Güterkreislauf befindlichen unfertigen und fertigen Erzeugnisse in der Ergebnisrechnung zu neutralisieren, können bei der Herstellungskostenermittlung nur die Vierteljahresraten berücksichtigt werden, die das Ergebnis gemindert haben. Sofern die Vermögensabgabeschuld passiviert wurde, ¹⁾ erfolgt die Zahlung der Vermögensabgabe in Höhe des jährlichen Auflösungsbetrages erfolgsneutral. In diesem Fall ist nur der erfolgswirksame Teil der Vermögensabgabe - das ist bei voller Passivierung der Abgabeschuld der Zinsanteil - in die Herstellungskostenermittlung einzubeziehen.

Unabhängig von der handelsrechtlichen Behandlung können bei der Ermittlung des Einkommens nur ein Drittel der Vierteljahresbeträge einkommensmindernd abgesetzt werden. ²⁾ In die steuerlichen Herstellungskosten kann daher grundsätzlich nur dieser Betrag eingerechnet werden.

3163 Ergebnisabhängige Steuern

Zu den ergebnisabhängigen Steuern zählen ³⁾

- Körperschaftsteuer einschl. Kapitalertragsteuer
- Ergänzungsabgabe
- Gewerbeertragsteuer

Die ergebnisabhängigen Steuern werden von Bemessungsgrundlagen erhoben, die ausgehend vom Gewinn durch bestimmte Hinzurechnungen und Kürzungen modifiziert werden. ⁴⁾ Die Grundlage für

1) Vgl. § 218 LAG.

2) Vgl. § 211 LAG

3) Vgl. WP-Handbuch 1973, a.a.O., S.683.

4) Vgl. z.B. § 12 KStG sowie § 4 Abs. 5 EStG; ferner §§ 8 und 9 GewStG!

diese Steuern, der Gewinn, kann nicht durch die im Güterkreislauf befindlichen Wirtschaftsgüter beeinflusst sein, da gerade durch die Aktivierung der Herstellungskosten das Ergebnis hinsichtlich der im Güterkreislauf befindlichen unfertigen und fertigen Erzeugnisse neutralisiert werden soll. Daher können u.E. die ergebnisabhängigen Steuern, soweit sie auf den Gewinn selbst entfallen, nicht zu den bilanziellen Herstellungskosten gerechnet werden.

Eine andere Beurteilung dürfte hinsichtlich der Ergebnismodifikationen ¹⁾ Platz greifen. Soweit Herstellungskostenbestandteile körperschaftsteuerlich und/oder gewerbebeertragsteuerlich nicht abzugsfähig sind, halten wir die damit zusammenhängenden Ertragsteuern entsprechend dem Verursachungsprinzip ebenfalls für Herstellungskostenbestandteile. Die Ermittlung der auf die Ergebnismodifikationen entfallenden Ertragsteuern kann mit Hilfe der von Rose entwickelten Teilsteuersätze erfolgen. ²⁾ Dies gilt u.E. sowohl hinsichtlich der Körperschaftsteuer als auch hinsichtlich der Gewerbebeertragsteuer.

Obwohl die Gewerbebeertragsteuer - in gewissem Umfang - zu den bilanziellen Herstellungskosten gehört, besteht steuerlich kein Zwang zur Aktivierung. ³⁾ Dem Unternehmen bleibt ein Wahlrecht,

-
- 1) Dieser Begriff wurde - soweit ersichtlich - von Rose, G., Ergebnismodifikationen und Ertragsteuersätze, FR 1963, S.561 ff., in die betriebswirtschaftliche Steuerlehre eingeführt.
 - 2) Vgl. Rose, G., Untersuchungen über die Steuerbelastung der Unternehmungen, DB Beilage Nr. 7/68 (zu Heft 10); ders., Die neuen Teilsteuersätze unter Berücksichtigung der Ergänzungsabgabe, DB 1968, S.1681 ff.
 - 3) Vgl. BFH-Urteil I 70/57 U vom 5.8.1958 (BStBl. 1958 III S.392).

ob es die Gewerbeertragsteuer in die Herstellungskosten einrechnen will oder nicht.

Dieses Wahlrecht besteht auch aktienrechtlich. Sofern in der Handelsbilanz auf den Ansatz der Gewerbesteuer verzichtet wurde, muß dem in der Steuerbilanz nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz in der Steuerbilanz gefolgt werden, da der aktienrechtliche Wertansatz den steuerlichen Bewertungsvorschriften entspricht.

3164 Sonstige Steuern

Zu den sonstigen Steuern gehören u.a. ¹⁾

- Umsatzsteuer ²⁾
- Lohnsummensteuer
- Besteuerung des Straßengüterverkehrs
- Kraftfahrzeugsteuer
- Versicherungssteuer
- Wechselsteuer
- Verbrauchsteuern

Die Umsatzsteuer wird unter bestimmten Voraussetzungen für Lieferungen erhoben. ³⁾ Das seit 1.1.1968 geltende Umsatzsteuersystem ist als Brutto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer) ausgestaltet. Nach Einführung dieser Umsatzsteuer hat

1) Vgl. Wp-Handbuch 1973, a.a.O., S.685.

2) Vgl. Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer, HFA 3/68, Methode 2, Die Fachgutachten, Ergänzung 1967, a.a.O., S.76/5 f.

3) Vgl. im einzelnen §§ 1 ff. des Umsatzsteuergesetzes vom 29.5.1967 (BGBl. 1967 I S.565) mit verschiedenen Änderungen, zuletzt geändert durch das Finanzanpassungsgesetz vom 30.2.1971 (BGBl. 1971 I S. 1426).

sich eine Diskussion über die Frage entwickelt, ob die Mehrwertsteuer als durchlaufender Posten anzusehen ist oder einen Wertverzehr darstellt. 1) Für die Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten ist der Meinungsaustausch nicht von unmittelbarem Interesse, weil die Umsatzsteuer im Vertriebsbereich anfällt und damit keinesfalls zu den Herstellungskosten zählt. 2)

Für die Ermittlung der Herstellungskosten sind hinsichtlich der Umsatzsteuer nur zwei Teilprobleme zu erörtern:

- die Behandlung der Vorsteuer auf bezogene Stoffe und Dienstleistungen
- sowie die Steuer auf den Selbstverbrauch.

1) Vgl. dazu im einzelnen: Bolsenkötter, H., Was ist die Mehrwertsteuer? - Ein Diskussionsbeitrag zum Thema "Kostencharakter der Mehrwertsteuer" - DB 1968, S.541; Brunner, P., Hat die Mehrwertsteuer Kostencharakter?, DB 1968, S.49; Eßer, J., Die Mehrwertsteuer als Aufwand - und Kostenfaktor, DB 1968, S.990; Heckmann, A., Der Kostencharakter der Mehrwertsteuer, DB 1967, S.1465; Kruschwitz, J., Zum Kostencharakter der Mehrwertsteuer, DB 1968, S.321; Schmidt, W., Hat die Mehrwertsteuer Kostencharakter?, DB 1968, S.50; Schönnenbeck, H., Ist die Mehrwertsteuer wirtschaftlich ein durchlaufender Posten?, DB 1968, S.322; Titze, W., Zum Streit über den Kostencharakter der Mehrwertsteuer und zur Frage des Ausweises der Mehrwertsteuer in der G.u.V.-Rechnung, DB 1968, S.581; Voigt, M., Zum Kostencharakter der neuen Umsatzsteuer, BB 1968, S.584; Wenzel, Mehrwertsteuer und Erlösausweis in der G.u.V.-Rechnung, DB 1968, S.993; Ziganke, K., Hat die Mehrwertsteuer Kostencharakter?, DB 1968, S.51; Schöck, K., Die neue Umsatzsteuer - weder Aufwand noch Kosten, BB, Beilage 2/1970, S.19.

2) Vgl. § 153 Abs.2, 2.Halbsatz AktG (Anlage 1).

Vorsteuer ist die von anderen Unternehmen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen. ¹⁾ Diese Vorsteuer kann der Unternehmer von der Umsatzsteuerschuld abziehen, die er für eigene Lieferungen oder sonstige Leistungen zu zahlen hat. ²⁾ Infolge des Vorsteuerabzugs tritt eine Belastung der bezogenen Stoffe und Dienstleistungen im Regelfall nicht ein.

Der Vorsteuerabzug ist jedoch ausgeschlossen, soweit die empfangenen Stoffe oder Leistungen zur Ausführung bestimmter steuerfreier Lieferungen oder Leistungen verwendet werden. ³⁾ Dies ist beispielsweise der Fall, wenn eine Aktiengesellschaft ein Wohnhaus zur Vermietung an Werksangehörige errichtet. Da solche Mieten nach § 4 Nr. 12 Buchst. a) UStG steuerfrei sind, kann die Vorsteuer auf empfangene Lieferungen und Leistungen (z.B. Steine Zement, Architektenleistung) nicht abgesetzt werden. ⁴⁾ Die Vorsteuer erhöht die Einkaufskosten für Lieferungen und Leistungen ⁵⁾ und geht damit in die bilanziellen Herstellungskosten ein.

Die Steuer auf den Selbstverbrauch, auch Investitionssteuer genannt, wurde als Übergang zur stufenweisen Einführung des

1) § 15 Abs.1 Nr. 1 UStG; daneben ist auch die Einfuhrumsatzsteuer (§ 1 Abs.1 Nr. 3 KStG) als Vorsteuer zu behandeln.

2) Vgl. § 16 Abs.2 UStG.

3) Vgl. § 15 Abs.2 UStG.

4) Vgl. BdF-Erlaß IV A/3 - S 7300 - 48/69 vom 28.6.1969 (BStBl. 1969 I S.349 ff.) Abschn. E Abs.1.

5) Vgl. § 9 b Abs.1 EStG. Im Rahmen gewisser Bagatellgrenzen kann darauf verzichtet werden, die nicht abzugsfähige Vorsteuer zu aktivieren (§ 9 b Abs.1 Satz 2 EStG).

sofortigen Vorsteuerabzugs für die Zuführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zur Nutzung bis 1972 einschließlich und für Wirtschaftsgüter, mit deren Herstellung in der Zeit vom 9.5.1973 bis 30.11.1973 begonnen wurde oder die in diesem Zeitraum bestellt wurden, aus konjunkturpolitischen Gründen erhoben. ¹⁾ Diese Steuer ist als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu aktivieren und abzuschreiben. ²⁾

Die Steuer auf den Selbstverbrauch geht damit in die Herstellungskosten ein.

Die Lohnsummensteuer ist eine Erhebungsform der Gewerbesteuer. Steuertatbestand ist die Lohnsumme, die an die Arbeitnehmer einer Betriebsstätte gezahlt worden ist. ³⁾ Die Lohnsummensteuer gehört insoweit zu den bilanziellen Herstellungskosten, als sie auf Arbeitskosten entfällt, die bei der Herstellungskostenermittlung zu berücksichtigen sind.

Nach dem Gesetz über die Besteuerung des Straßengüterverkehrs unterliegt die Beförderung von Gütern im Güterfernverkehr und im Werkfernverkehr einer Steuer. ⁴⁾

Soweit die Steuern durch den Transport von Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffen ausgelöst wird, ist sie dem Materialbereich zuzuordnen und gehört dem Grunde nach zu den Anschaffungskosten. Nach dem Kriterium der Erfassung dürfte es sich bei dieser Steuer um Gemeinkosten handeln, für die keine Aktivierungspflicht besteht. ⁵⁾

1) Vgl. im einzelnen § 30 in Verbindung mit § 27 Abs.15 UStG; 9. Verordnung zur Durchführung des Umsatzsteuergesetzes. Vom 20.12.1973 (BGBl. 1973 I S.1961).

2) Vgl. § 9 Abs. 3 EStG.

3) Vgl. §§ 23 ff. GewStG.

4) Gesetz über die Besteuerung des Straßengüterverkehrs vom 28.12.1968 (BGBl. 1968 I S.1461) mit verschiedenen Änderungen; zuletzt geändert durch das Finanzanpassungsgesetz vom 30.8.1971 (BGBl. 1971 I S.1426), § 1 Abs.1 Nr.1.

5) Vgl. Exkurs zu Kap. 3131.

Erfolgt ein Transport innerhalb des Herstellungsbereichs im Güterfernverkehr oder Werkfernverkehr, etwa zwischen zwei Werken zur Weiterverarbeitung, so gehört die durch diese Beförderung verursachte Steuer zu den bilanziellen Herstellungskosten.

Die bei Auslieferung der fertigen Erzeugnisse anfallende Steuer auf den Straßengüterverkehr gehört zum Vertriebsbereich und damit nicht zu den bilanziellen Herstellungskosten. ¹⁾

Steuertatbestand der Kraftfahrzeugsteuer ist das Halten eines Kraftfahrzeuges oder eines Kraftfahrzeug-Anhängers zum Verkehr auf öffentlichen Straßen. ²⁾ Die Kraftfahrzeugsteuer gehört - sofern das Kraftfahrzeug oder der Kraftfahrzeuganhänger im Herstellungsbereich eingesetzt sind - zu den Herstellungskosten.

Der Versicherungssteuer unterliegt die Zahlung eines Versicherungsentgeltes auf Grund eines Versicherungsvertrages unter bestimmten Bedingungen. ³⁾ Steuerschuldner ist der Versicherungsnehmer. Die Versicherungssteuer gehört zu den Herstellungskosten, soweit die Versicherungsprämien, auf die die Steuer erhoben wird, Bestandteil der Herstellungskosten sind.

1) Vgl. § 153 Abs.2, 2.Halbsatz AktG.

2) § 1 Abs.1 Nr. 1 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes in der Fassung vom 2.1.1961 (BGBl. 1961 I S.2) mit den dazu ergangenen Änderungen, zuletzt geändert durch Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes. Vom 20.12.1968 (BGBl. 1968 I S.1393).

3) Vgl. § 1 des Versicherungssteuergesetzes in der Fassung vom 24.7.1959 (BGBl. 1959 I S.540) mit verschiedenen Änderungen; zuletzt geändert durch Art. 3, § 4 des Gesetzes über die Fortzahlung des Arbeitsentgelts im Krankheitsfalle und über Änderungen des Rechts der gesamten Krankenversicherung. Vom 27.7.1969 (BGBl. 1969 I S.946).

Der Wechselsteuer unterliegt die Aushändigung eines im Inland ausgestellten Wechsels. ¹⁾ Die Hingabe von Wechseln betrifft nicht den Herstellungsbereich, so daß die Wechselsteuer nicht als Herstellungskostenbestandteil anzusehen ist.

Gegenstand der Verbrauchsteuern ²⁾ ist die Herstellung bestimmter Produkte. ³⁾ Die Steuerschuld entsteht jedoch erst mit der Entnahme der Erzeugnisse zum Verkauf oder zum Verbrauch im Betrieb selbst. ⁴⁾ Bei dieser gesetzestechnischen Ausgestaltung der Verbrauchsteuern entsteht durch die Herstellung kein Aufwand, so daß die Verbrauchsteuern nicht als Herstellungskostenbestandteile anzusehen sind.

1) Vgl. im einzelnen § 1 des Wechselsteuergesetzes in der Fassung vom 24. Juli 1959 (BGBl. 1959 I S.537).

2) Als Verbrauchsteuern sind zu nennen:

- a) auf Lebensmittel
- b) auf Genußmittel
- c) auf sonstige Verbrauchsgüter

vgl. Tipke, K. - Kruse, H.W., Reichsabgabenordnung, 2.-4.Aufl. (Loseblattausgabe), Köln 1965/69, § 1 Anm. 21.

3) Vgl. z.B. § 1 des Biersteuergesetzes in der Fassung vom 14.3.1952 (BGBl. 1952 I S.149) mit verschiedenen Änderungen; zuletzt geändert durch das Zweite Gesetz zur Änderung strafrechtlicher Vorschriften der Reichsabgabenordnung und anderer Gesetze. Vom 12.8.1968 (BGBl. 1968 I S.953); § 1 des Tabaksteuergesetzes vom 6.5.1953 (BGBl. 1953 I S.169) mit verschiedenen Änderungen; zuletzt geändert durch das Elfte Gesetz zur Änderung des Tabaksteuergesetzes. Vom 3.3.1972 (BGBl. 1972 I S.261). § 1 des Zündwarensteuergesetzes in der Fassung vom 9.6.1961 (BGBl. 1961 I S.729). § 1 des Leuchtmittelsteuergesetzes in der Fassung vom 22.7.1959 (BGBl. 1959 I S.613) mit verschiedenen Änderungen; zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung strafrechtlicher Vorschriften der Reichsabgabenordnung und anderer Gesetze. Vom 10.8.1967 (BGBl. 1967 I S.877). § 1 des Zuckersteuergesetzes in der Fassung vom 19.8.1959 (BGBl. 1959 I S.645) mit verschiedenen Änderungen; zuletzt geändert durch das Dritte Gesetz zur Änderung des Zuckersteuergesetzes. Vom 4.6.1970 (BGBl. 1970 I S.673). § 1 des Mineralölsteuergesetzes in der Fassung vom 20.12.1963 - MinöStG 1964 - (BGBl. 1963 I S.1003) mit verschiedenen Änderungen; zuletzt geändert durch das Verkehrsfinanzgesetz 1971. Vom 28.2.1972 (BGBl. 1972 I S.201).

4) Vgl. z.B. § 2 BierStG; § 5 TabStG; § 3 ZündwStG; § 3 LeuchtmStG; § 4 ZuckStG; § 3 MinöStG 1964.

3165 Zulagen

Aus (struktur-) politischen Gründen werden für bestimmte Investitionen Zulagen gewährt. 1) Durch diese Zulagen sollen volkswirtschaftlich erwünschte Investitionen angeregt werden mit dem Ziel, Dauerarbeitsplätze in bestimmten Gebieten der Bundesrepublik zu schaffen. 2) Durch die Zulagen tritt wirtschaftlich eine Minderung der Anschaffungskosten ein. Es erhebt sich nun die Frage, ob infolge der verminderten Anschaffungskosten für Anlagen die Abschreibungen als Herstellungskostenbestandteil entsprechend zu kürzen sind.

Da die Zulagen steuerlich weder zu den Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzes gehören, noch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindern, 3) sind steuerlich die bilanziellen Herstellungskosten auf der Grundlage der nicht um Zulagen geminderten Abschreibungsbeträge zu ermitteln.

-
- 1) Vgl. § 19 des Gesetzes zur Förderung der Berliner Wirtschaft-Berlinförderungsgesetz - in der Fassung vom 29.10.1970 (BGBl. 1970 I S.1482); §§ 1 und 2 des Gesetzes über die Gewährung von Investitionszulagen im Zonenrandgebiet und in anderen förderungsbedürftigen Gebieten sowie für Forschungs- und Entwicklungsinvestitionen (Investitionszulagengesetz) vom 18.8.1969 (BGBl. 1969 I S.1211).
 - 2) Vgl. Begründung der Bundesregierung zum Entwurf eines Gesetzes über die Gewährung von Investitionszulagen und zur Änderung steuerrechtlicher und prämienrechtlicher Vorschriften (Zweites Steueränderungsgesetz 1968), Bundestagsdrucksache V/3890, S.18, sowie Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses des Bundestages (14. Ausschuß) zu Drucksache V/4287, S. 2. Der Entwurf der Bundesregierung ist mit gewissen, hier nicht näher interessierenden Änderungen als "Steueränderungsgesetz 1969" (vgl. zu Drucksache V/4287, S.3) verabschiedet worden.
 - 3) Vgl. § 3 Abs. 2 Investitionszulagengesetz, a.a.O.; § 19 Abs.7 Berlinförderungsgesetz, a.a.O.

32 Spezielle Probleme bei der Einbeziehung einzelner (Gemein-) Kostenarten spezifischer Kostenstellen bzw. Kostenbereiche in die bilanziellen Herstellungskosten

321 Ableitung der relevanten Gemeinkostenbereiche

Für die Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten ist es notwendig, die sich aus dem Sachziel ergebende betriebliche Gesamtfunktion in Teilfunktionen aufzugliedern. Nur so ist es möglich, die Kosten der Leistungserstellung gegenüber jenen der Leistungsverwertung, des Vertriebs, abzugrenzen und zu kennzeichnen.

Gutenberg hat das betriebliche Gesamtgeschehen in die großen Teilbereiche Leistungserstellung, Leistungsverwertung und in die finanzielle Sphäre gegliedert. 1)

Der hier vornehmlich interessierende Teilbereich der Leistungserstellung umfaßt die Funktionsbereiche Beschaffung, Lagerung, Fertigung und Transport.

Diese Funktionsbereiche beinhalten Aktionen an Gütern, materielle Prozesse, und Aktionen an Informationen, dispositive Prozesse. 2) Die dispositiven Prozesse haben Planung, Steuerung und Kontrolle der materiellen Prozesse zum Gegenstand. 3) Demnach läßt sich der

1) Vgl. Gutenberg, E., Die Produktion, a.a.O., S.2.

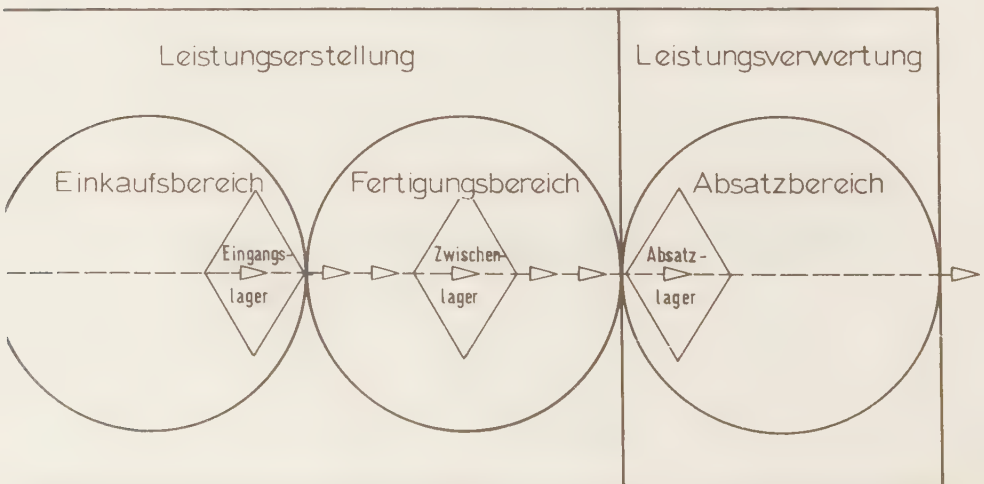
2) Vgl. Gutenberg, E., Die Produktion, a.a.O., S.3 ff.

3) Vgl. Hahn, D., Industrielle Fertigungswirtschaft in entscheidungs- und systemtheoretischer Sicht, a.a.O., S.272.

Teilbereich Leistungserstellung in verschiedene Teilfunktionen gliedern:

Betrieblicher Funktionsbereich Art der Funktionen	Einkaufsbereich Materialbeschaffung und Materialbereitstellung	Fertigungsbereich Materialbe- und Materialverarbeitung
Aktionen an Gütern (materielle Prozesse)	Materialannahme Materiallagerung Materialausgabe	Materialbe- und Materialverarbeitung einschl. Materialtransport und Zwischenlagerung
Aktionen an Informationen (dispositive Prozesse)	Beschaffungsdispositionen (Planung, Steuerung, Kontrolle)	Fertigungsdispositionen (Planung, Steuerung, Kontrolle)

Da die Aktionen im Einkaufsbereich vor Beginn der Fertigung durchgeführt werden, interessiert für die Ableitung der bilanziellen Herstellungskosten vornehmlich der Fertigungsbereich sowie dessen Abgrenzung zum Einkaufsbereich einerseits und zum Bereich der Leistungsverwertung andererseits. Das Verhältnis dieser Bereiche zueinander läßt sich grafisch etwa wie folgt darstellen (Abb. 8):



Die Grafik läßt erkennen, daß Lagerung und Transport in verschiedene Funktionsbereiche übergreift. Wegen der damit verbundenen Abgrenzungsfragen erscheint es zweckmäßig, die für die bilanzielle Herstellungskostenermittlung relevanten Fragen in einem eigenen Abschnitt zu erörtern. Für eine gesonderte Behandlung von Transport- und Lagerwesen spricht auch, daß diese Systeme von einer bestimmten Betriebsgröße an organisatorisch außerhalb des Fertigungsbereiches verselbständigt werden. 1)

Zum Teilbereich der Leistungserstellung oder Leistungsverwertung kann auch die Forschung und Entwicklung gerechnet werden. 2) Im Hinblick auf den besonderen Charakter der Forschung und Entwicklung wird diese Funktion häufig als gesonderter Teilbereich in das betriebswirtschaftliche Organisationsgefüge eingegliedert. 3) Dieser Auffassung folgend wird hier der Forschungs- und Entwicklungsbereich gesondert erörtert.

Schließlich ist die Behandlung der Aufwendungen des Verwaltungsbereichs unter dem Blickwinkel der bilanziellen Herstellungskostenermittlung zu untersuchen.

Ausgehend von dem Zahlenwerk der Kostenrechnung interessiert, welche Gemeinkosten der genannten Funktionsbereiche bei der Ableitung der bilanziellen Herstellungskosten berücksichtigt werden müssen oder können.

1) Vgl. Hahn, D., Industrielle Fertigungswirtschaft in entscheidungs- und systemtheoretischer Sicht, a.a.O., S.274.

2) Vgl. Marr, R. - Picot, A., Absatzwirtschaft in Heinen, E., Industriebetriebslehre, a.a.O., S.343 ff. (S.430). In seiner Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre stellt Mellerowicz die Probleme der Forschung und Entwicklung im Zusammenhang mit der betrieblichen Grundfunktion Produktion dar (vgl. Allgemeine Betriebswirtschaftslehre Bd. 3 , a.a.O., S.99 ff.)

3) Vgl. Marr, R. - Picot, A., Absatzwirtschaft, a.a.O., S.430.

322 Fertigungsbereich

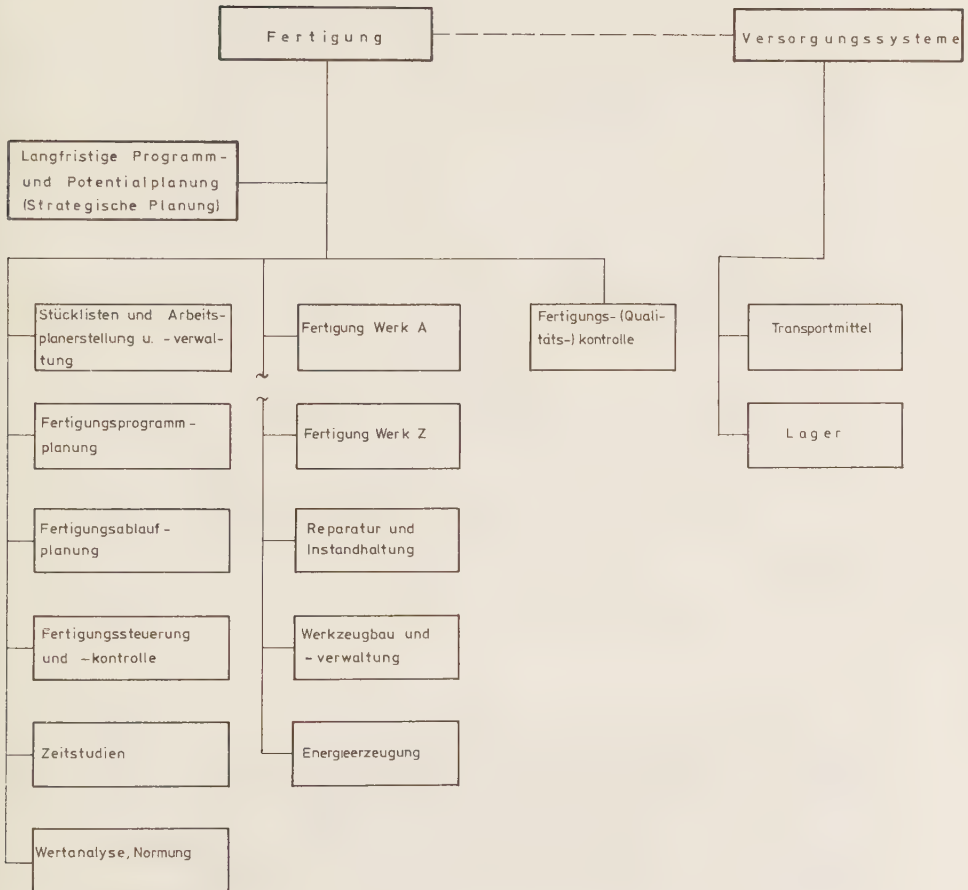
Der Fertigungsbereich umfaßt neben der Fertigung im engeren Sinne, der Be- oder Verarbeitung von Verbrauchsfaktoren, auch die Fertigungswirtschaft, die die Gestaltung und Lenkung der Fertigung unter Berücksichtigung der Ziele der Unternehmung zum Inhalt hat. Der Gegenstand der Fertigungswirtschaft kann allgemein mit der Fertigungsplanung, -steuerung und -kontrolle umschrieben werden. 1) Daraus ergibt sich der auf S. 199 grafisch dargestellte prinzipielle organisatorische Aufbau des Fertigungsbereiches einer primär nach dem Verrichtungsprinzip organisierten Unternehmung. 2)

Hier ist zu untersuchen, ob und inwieweit die Aufwendungen für folgende Funktionen zu den bilanziellen Herstellungskosten gehören:

- a) Langfristige Programm- und Potentialplanung (Strategische Planung)
- b) Stücklisten- und Arbeitsplanerstellung und -verwaltung
- c) Fertigungsprogrammplanung
- d) Fertigungsablaufplanung
- e) Fertigungssteuerung und -kontrolle
- f) Zeitstudien
- g) Wertanalyse, Normung
- h) Fertigung
- i) Reparatur und Instandhaltung
- j) Werkzeugfertigung
- k) Nebenbetriebe
- l) Sonstige Tätigkeiten, die für die Ableitung der bilanziellen Herstellungskosten von Bedeutung sein können.

-
- 1) Vgl. Hahn, D., Industrielle Fertigungswirtschaft in entscheidungs- und systemtheoretischer Sicht, a.a.O., S.272; ähnlich: Funke, H., Blohm, H., Allgemeine Grundzüge des Industriebetriebes, a.a.O., S. 71.
 - 2) Vgl. Hahn, D., Industrielle Fertigungswirtschaft in entscheidungs- und systemtheoretischer Sicht, a.a.O., S.273.

Aufbau und Gliederung des Fertigungsbereiches



zu a): Langfristige Programm- und Potentialplanung (Strategische Planung)

Die langfristige Programm- und Potentialplanung, die strategische Planung, beinhaltet, ausgehend von der generellen Zielplanung als Zielerreichungsplanung, die Fabrikplanung. ¹⁾ In dieser Phase werden grundsätzliche, weit in die Zukunft reichende Entscheidungen getroffen, wie z.B. Standort, Auslegung der Kapazität und Organisationstyp der Fertigung. ²⁾ Diese Funktionen werden wegen ihrer Bedeutung häufig dem Vorsitzenden des obersten Führungsgremiums direkt unterstellt. ³⁾ Der Sache nach handelt es sich bei den Aufwendungen für die langfristige Programm- und Potentialplanung um Aufwendungen für eine Betriebserweiterung oder Betriebsverkleinerung. Während nach dem AktG 1937 die Aufwendungen für die Betriebserweiterung noch in einem besonderen Posten aktiviert werden konnten, ⁴⁾ läßt das Aktiengesetz vom 6. September 1965 diese Möglichkeit nicht mehr zu. Das AktG gestattet lediglich, die Kosten der Ingangsetzung des Geschäftsbetriebes unter die Posten des Anlagevermögens aufzunehmen. Dabei ist der Betrag gesondert auszuweisen. ⁵⁾ Die einengende Fassung dieser Vorschrift, die als vorübergehende Bilanzierungshilfe zu verstehen ist, wurde gewählt, um "einer ungerechtfertigten Aktivierung von Betriebsausgaben" entgegenzuwirken.⁶⁾ Wenn der Gesetzgeber die Kosten dispositiver Vorbereitung der Betriebserweiterung als Betriebsausgaben behandelt wissen will, ist eine Aktivierung eines Teiles dieser Aufwendungen als Herstellungskostenbestandteil unzulässig.

1) Vgl. Hahn, D., Industrielle Fertigungswirtschaft in entscheidungs- und systemtheoretischer Sicht, a.a.O., S. 369 ff.

2) Vgl. im einzelnen: Fäßler, K., -Reichwald, R., Fertigungswirtschaft in: Heinen, E., Industriebetriebslehre, Wiesbaden 1972, S.252 ff.

3) Vgl. Hahn, D., Industrielle Fertigungswirtschaft in entscheidungs- und systemtheoretischer Sicht, a.a.O., S.274.

4) Vgl. Scherpf, P., Die aktienrechtliche Rechnungslegung und Prüfung, a.a.O., Tz. VI 146.

5) § 153 Abs.4 AktG.

6) Kropff, B., Aktiengesetz, a.a.O., S.244.

zu b): Stücklisten- und Arbeitsplanerstellung und -verwaltung

Die Erstellung der Stücklisten und der Arbeitspläne gehören zu den Maßnahmen der Prozeßgestaltung, durch die Art und die Reihenfolge der erforderlichen Arbeitsgänge bestimmt werden. ¹⁾ Die Stücklisten stellen die Ausgangsinformationen für die Prozeßgestaltung dar. ²⁾ Sie finden vornehmlich in der mechanisch-synthetischen Fertigung Verwendung und enthalten Angaben insbesondere über die Bestandteile der Erzeugnisse. In der chemisch-analytischen/synthetischen Fertigung werden diese Verzeichnisse vielfach als Rezepturen bezeichnet. ³⁾

Die Stücklisten dienen verschiedenen Zwecken: ⁴⁾

- "(1) In der Konstruktionsabteilung dient die Stückliste als Unterlage zur Prüfung und Durchführung von Änderungen.
- (2) Die Arbeitsvorbereitung bereitet anhand der Stücklisten den Fertigungsablauf vor.
- (3) In der Materialdisposition dienen Stücklisten der Bedarfsermittlung, auf der Einkaufs- und Lagerhaltungsplanung basieren.
- (4) Das Lager benötigt Stücklisten als Information zur Materialbereitstellung für die Fertigung.
- (5) Die Fertigungssteuerung führt anhand von Stücklisten die Verfügbarkeitskontrolle des Materials durch.
- (6) Die Fertigungsabteilung braucht Stücklisten als Montageanleitung.
- (7) Der Kundendienst benötigt Stücklisten als Ersatzteile- und Prüflisten.
- (8) Der Rechnungsabteilung schließlich dienen Stücklisten als Unterlagen für die Vor- und Nachkalkulation."

-
- 1) Vgl. Fäßler, K. - Reichwald, R., Fertigungswirtschaft, a.a.O., S.260.
 - 2) Vgl. Fäßler, K. - Reichwald, R., Fertigungswirtschaft, a.a.O., S.260.
 - 3) Vgl. Hahn, D., Industrielle Fertigungswirtschaft in entscheidungs- und systemtheoretischer Sicht, a.a.O., S. 378.
 - 4) Fäßler, K. - Reichwald, R., Fertigungswirtschaft, a.a.O., S.311.

In den Arbeitsplänen werden "die Arbeitsgänge und deren technologisch notwendige Reihenfolge, die Art der erforderlichen Maschinen und Arbeitsplätze für jeden Arbeitsgang sowie die weiteren benötigten Werkzeuge und Materialien und schließlich auch die Standardzeiten und relevanten Kosten" festgehalten. 1)

Die Stücklisten und insbesondere die Arbeitspläne sind als Teil der Fertigungsvorbereitung zu charakterisieren. Sie sind damit ein wesentlicher Bestandteil des Fertigungsvorganges, so daß die Aufwendungen für die Erstellung der Stücklisten und der Arbeitspläne zu den Herstellungskosten rechnen. 2)

Wie die Erstellung der Arbeitspläne und Stücklisten ist auch die ordnungsgemäße Verwaltung und Dokumentation dieser Unterlagen erforderlich. Die damit verbundenen Aufwendungen rechnen wir daher ebenfalls zu den bilanziellen Herstellungskosten.

zu c): Fertigungsprogrammplanung

Die Fertigungsprogrammplanung ist Bestandteil der Globalsteuerung des Fertigungsprozesses, die ihrerseits lang-, mittel- und kurzfristig orientiert ist. 3) Bei dieser Planung wird, ausgehend von der Kapazitätsplanung, in Abstimmung insbesondere mit dem Absatzbereich die mengenmäßige Zusammensetzung und zeitliche Verteilung des Produktionsprogramms festgelegt. 4) Durch diese Planung läßt sich vornehmlich in Unternehmungen mit Vorratsfertigung eine

1) Fäßler, K. - Reichwald, R., Fertigungswirtschaft, a.a.O., S.261.

2) Vgl. Abschn. 33 Abs.2 EStR.

3) Vgl. Fäßler, K. - Reichwald, R., Fertigungswirtschaft, a.a.O., S. 265 ff.

4) Vgl. Fäßler, K. - Reichwald, R., Fertigungswirtschaft, a.a.O., S. 266 f.

Verminderung der Herstellungskosten erreichen, indem Kosten des Sortenwechsels und der Produktionsschwankungen vermieden werden. ¹⁾ Dem Charakter nach ist auch die Fertigungsprogrammplanung als Teil der Fertigungsvorbereitung anzusehen. Die Kosten für die Fertigungsprogrammplanung sind daher den Herstellungskosten zuzurechnen. ²⁾

zu d): Fertigungsablaufplanung

In der Fertigungsablaufplanung werden die zeitliche und örtliche Reihenfolge der Be- und Verarbeitungsvorgänge, die hiermit verbundenen Transport- und Lagervorgänge und Aktionsobjekte (Verbrauchsfaktoreinsatz) festgelegt. ³⁾ Diese Funktion - auch Fertigungsvorbereitung oder Arbeitsvorbereitung genannt - wurde entwickelt, um die teilweise recht komplizierten Herstellungsprozesse rationell durchführen zu können. ⁴⁾

Für die Beurteilung dieser Aufwendungen unter dem Gesichtspunkt der Herstellungskostenermittlung ist u.E. nach den Organisationstypen der Fertigung zu unterscheiden. Wird der Fertigungsablauf etwa für die Großserienfertigung oder Massenfertigung geplant, ist also insoweit für eine gewisse Dauer angelegt, so erfolgt keine Einbeziehung der Aufwendungen für die Fertigungsablaufplanung in die Herstellungskosten, weil der Fertigungsablaufplan selbst einem gewissen nichtaktivierungsfähigen Wert darstellt.

1) Vgl. Mellerowicz, K., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Bd. 3, a.a.O., S.108 f.

2) Vgl. Abschn. 33 Abs.2 EStR 1972

3) Vgl. Hahn, D., Industrielle Fertigungswirtschaft in entscheidungs- und systemtheoretischer Sicht, a.a.O., S.427; ferner: Mellerowicz, K., Betriebswirtschaftslehre der Industrie, 2.Bd., a.a.O., S.213 ff.

4) Vgl. Mellerowicz, K., Betriebswirtschaftslehre der Industrie, 2. Bd., a.a.O., S.211.

Bei der Einzelfertigung und der Kleinserienfertigung steht die Fertigungsablaufplanung in einem engen Zusammenhang mit der Fertigung des jeweiligen Objektes. Aus diesem Grunde rechnen wir diese Kosten der Arbeitsvorbereitung den Herstellungskosten zu. Nach Auffassung der Finanzverwaltung gehören die Aufwendungen für die Vorbereitung zu den Herstellungskosten. ¹⁾

zu e): Fertigungssteuerung und -kontrolle

Die Fertigungssteuerung umfaßt die detaillierte Festlegung des Fertigungsablaufs im Rahmen der Fertigungsablaufplanung und die Ingangsetzung der Fertigung. ²⁾ Es handelt sich um Aktionen, die im Zusammenhang mit der Abwicklung der einzelnen (Fertigungs-) Aufträge stehen. ³⁾

Zu den wichtigsten Tätigkeiten der Fertigungssteuerung gehören die Bereitstellung von Formularen für die Fertigung wie Lohnschein, Betriebsauftrag, Laufkarte usw. sowie die dem Ablaufplan gemäße Arbeitsverteilung. ⁴⁾ Die Fertigungssteuerung ist so eng mit der Herstellung der einzelnen Güter verbunden, daß wir die Aufwendungen für die Fertigungssteuerung den Herstellungskosten zurechnen.

Die Fertigungskontrolle wird als Mengen- und Terminkontrolle, Qualitätskontrolle und Kostenkontrolle durchgeführt. ⁵⁾

1) Vgl. Abschn. 33 Abs.2 EStR 1972.

2) Vgl. Hahn, D., Industrielle Fertigungswirtschaft in entscheidungs- und systemtheoretischer Sicht, a.a.O., S.434.

3) Vgl. Funke, H. - Blohm, H., Allgemeine Grundzüge des Industriebetriebes, a.a.O., S.114.

4) Vgl. Hahn, D., Industrielle Fertigungswirtschaft in entscheidungs- und systemtheoretischer Sicht, a.a.O., S.434.

5) Vgl. Hahn, D., Industrielle Fertigungswirtschaft in entscheidungs- und systemtheoretischer Sicht, a.a.O., S. 435.

Die Mengen- und Terminkontrolle erfolgt nach Durchführung der Arbeiten 1) und dient der Unternehmung als Unterlage für die Aufstellung von Fertigungsplänen sowie zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und der Termintreue. Die Aufwendungen für die Mengen- und Terminkontrolle rechnen wir wegen des engen Zusammenhangs mit der Fertigung zu den bilanziellen Herstellungskosten.

Die Qualitätskontrolle, als laufende Kontrolle und/oder als Endkontrolle im Fertigungsbereich durchgeführt, dient der Feststellung, ob die Erzeugnisse die geforderten Eigenschaften haben. Diese Funktion steht mit der Herstellung in einem so engen Zusammenhang, daß die Aufwendungen für die Qualitätskontrolle Bestandteil der Herstellungskosten sind. Die Kostenkontrolle erfolgt innerhalb des Rechnungswesens. Die Aufwendungen für die Kostenkontrolle sind daher nicht als Fertigungsgemeinkosten anzusehen.

zu f): Zeitstudien

Die Zeitstudien sind Voraussetzung für eine rationelle Arbeitsganggestaltung, durch die der Arbeitsprozeß in seinen Einzelheiten festgelegt wird; sie bilden die Grundlage für eine ins Detail gehende Arbeitsvorbereitung, für die Arbeitsganggestaltung. 2) Auch hier handelt es sich dem Charakter nach um einen Teil der Fertigungsvorbereitung. Die Aufwendungen für die Zeitstudien sind daher den Herstellungskosten zuzurechnen, zumindest bei Einzel- und Serienfertigung.

1) Vgl. Hahn, D., Industrielle Fertigungswirtschaft in entscheidungs- und systemtheoretischer Sicht, a.a.O., S.435.

2) Vgl. Fäßler, K. - Reichwald, R., Fertigungswirtschaft, a.a.O., S.261 ff.

zu g): Wertanalyse, Normung

Mit Hilfe der Wertanalyse sollen durch funktionsorientiertes systematisches Vorgehen in einem Team aus verschiedenen Unternehmensbereichen bei Produkten oder Tätigkeiten Ergebnisverbesserungen erzielt werden. Im Fertigungsbereich handelt es sich um die Prüfung, ob durch Variation des Input, Output und/oder Aktionsprozesses Kosten gesenkt werden können. Die Kostensenkungsmöglichkeit könnte beispielsweise in der Normung oder Typung von Einzelteilen oder Baugruppen bestehen. ¹⁾

Die Wertanalyse steht nicht im finalen Zusammenhang mit der laufenden Herstellung. Die Aufwendungen für die Wertanalyse sind daher nicht durch die Herstellung verursacht und gehören damit nicht zu den Herstellungskosten.

zu h): Fertigung

Die eigentliche Fertigung beginnt mit der Übernahme der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe aus dem Materialbereich. Der Fertigungsbereich schließt sich damit unmittelbar an den Materialbereich an.

Die bei der Fertigung anfallenden Aufwendungen gehören zu den Herstellungskosten und zwar auch dann, wenn die den Aufwendungen zugrundeliegenden Güter und Leistungen nicht unmittelbar in das Erzeugnis eingehen. So sind beispielsweise Aufwendungen, die durch die Reinigung der Werkstätten, Maschinen, Werkzeuge und dergl. verursacht werden, Teil der Herstellungskosten. Auch die Aufwendungen für den Sicherheitsingenieur gehören dazu.

1) Vgl. Hahn, D., Industrielle Fertigungswirtschaft in entscheidungs- und systemtheoretischer Sicht, a.a.O., S.275.

Der Sicherheitsingenieur sorgt für die Verringerung des Sicherheitsrisikos für Personen und Vermögenswerte. 1) Die Beachtung von Sicherheitsmaßnahmen steht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Herstellung, so daß die Kosten für den Sicherheitsingenieur als Fertigungsgemeinkosten anzusehen sind.

Aus den gleichen Gründen sind auch Unfallverhütungseinrichtungen Herstellungskostenbestandteile.

Auch die Aufwendungen für Unfallstationen rechnen wir zu den Herstellungskosten, weil diese Einrichtungen aus betrieblichen und sozialen Gründen erforderlich sind. 2)

Dem Fertigungsbereich sind alle Aktionen zuzurechnen, die erforderlich sind, um die Produkte der Absatzreife zuzuführen. Damit gehören zur Fertigung auch die Kosten der Verpackung, wenn Erzeugnisse ohne die Verpackung nicht lieferbar sind oder üblicherweise nicht geliefert werden. Schindele unterscheidet in diesem Zusammenhang zwischen der Innenverpackung und der Außenverpackung. 3) Zur Innenverpackung gehören die Umschließungen, in denen die Erzeugnisse üblicherweise auf den Markt gelangen. Schindele rechnet die Kosten der Innenverpackung stets zu den Herstellungskosten. Dieser Auffassung folgen wir, soweit die Erzeugnisse ohne die Verpackung nicht auslieferbar sind (z.B. Spraydosen) oder aus Zweckmäßigkeitsgründen verpackt werden (z.B. Zahnpasta in Tuben). 4) Ebenso rechnen wir die aus

1) Vgl. Acker, H.B., Die Produktion in der Organisation eines Industriebetriebes, in Industrielle Produktion; Herausgegeben von Aqthe, K., Blohm, H., Schnaufer, E., Baden-Baden und Bad Homburg v.d.H., S.81.

2) Vgl. Abschn. 33 Abs. 2 EStR 1972.

3) Vgl. Schindele, W., Einzelfragen im Bereich der steuerlich aktivierungspflichtigen Herstellungskosten; StBp 1963, S. 162 ff. (S.163 f.).

4) So im Ergebnis auch Bönnstein, U., Die Fertigungsgemeinkosten als Teil der Herstellungskosten, Teil II, a.a.O., S.384.

rechtlichen Gründen erforderliche Verpackung zu den Herstellungskosten (z.B. Zigaretten). 1) Erfolgt die Verpackung jedoch nur aus Gründen einer besseren Marktgängigkeit, so handelt es sich bei den Aufwendungen für die Verpackung u.E. nicht um Herstellungskosten, sondern um Vertriebskosten. 2)

Die Fertigung von Gütern des Umlaufvermögens endet mit der Übergabe der fertigen Erzeugnisse an das Fertigwarenlager im Werksgelände, wobei wir die Kosten für den innerbetrieblichen Transport von der Produktionsstätte zum Fertigwarenlager noch den Herstellungskosten zurechnen. 3) Wird das fertige Erzeugnis unmittelbar nach der Produktion in ein auswärtiges Auslieferungslager gebracht, so gehören nur die innerbetrieblichen Transportkosten bis zur Übergabestelle zum Versand in das Außenlager zu den Herstellungskosten. Die Transportkosten bis zum Lager rechnen zum Vertriebsbereich, weil der Transport zum auswärtigen Auslieferungslager in starkem Maße der Vorbereitung der Veräußerung dient. 4)

Die Herstellung von Gütern des Anlagevermögens ist dann abgeschlossen, wenn das Gut bestimmungsgemäß genutzt oder benutzt werden kann. 5)

-
- 1) Vgl. z.B. § 6 des Tabaksteuergesetzes, a.a.O. Nach dieser Vorschrift dürfen Tabakerzeugnisse nur in vollständig geschlossenen, verkaufsfertigen Kleinverpackungen aus dem Herstellungsbetrieb entfernt werden.
 - 2) Abweichend von der hier vertretenen Auffassung sieht das FG Berlin mit Urteil II 204/69 vom 15.9.1971 (EFG 1972, S.3) die gesamte Innenverpackung als Teil der Herstellung an, ohne im Einzelfall den Grund der Verpackung zu berücksichtigen. Nach Auffassung des FG kommt es lediglich darauf an, wie das Erzeugnis auf den Markt gebracht wird.
 - 3) Vgl. auch Rau, H.G., Lagerkosten - Herstellungs- oder Vertriebskosten?, DB 1964, S.11 f.
 - 4) Vgl. RFH-Urteil I A 31/33 vom 5.12.1933 (RStB1. 1934 S.621; FG-Berlin, Urteil IV 129/69 vom 5.5.1970 (EFG 1970, S.430).
 - 5) Vgl. VfG. OFD Düsseldorf S 2209 A - St 111 vom 31.1.1964, StEK EStG § 7 Nr.19.

zu i): Reparatur und Instandhaltung

Reparaturen sind Instandhaltungen der Betriebsmittelpotentiale, die der Herstellung dienen; sind im allgemeinen durch die Nutzung dieser Potentiale verursacht und gehören deshalb zu den Herstellungskostenbestandteilen.

zu j): Werkzeugbau

Zum Werkzeugbau gehört die Konstruktion und Fertigung der Werkzeuge und Vorrichtungen, die für die Herstellung erforderlich sind. Der Werkzeugbau ist dem Wesen nach Herstellung. Die Kosten für den Werkzeugbau gehören zu den Herstellungskosten. Von der Art der Werkzeuge hängt es ab, ob die Kosten für die Herstellung der Werkzeuge sofort in voller Höhe in die Herstellungskosten für die Produkte eingerechnet werden können oder nicht. Stehen die Werkzeuge im Zusammenhang mit der Durchführung eines bestimmten Auftrages, so sind die Kosten der Werkzeuge in vollem Umfang als Sondereinzelkosten Teil der Herstellungskosten der Erzeugnisse, die aufgrund dieses Auftrages gefertigt werden.

Werden die Werkzeuge hingegen etwa in der Groß-Serien-Herstellung eingesetzt, so sind die Kosten für die Werkzeugfertigung im Wege der Abschreibung über die Nutzungsdauer der Werkzeuge zu verteilen.

zu k): Nebenbetriebe

Die Aufwendungen für Nebenbetriebe gehen in die bilanziellen Herstellungskosten ein, soweit die Fertigungskostenstellen Leistungen der Nebenbetriebe (z.B. Energie, Reparaturen) in Anspruch nehmen. Die Leistungen der Nebenbetriebe sind nach den für die Herstellungskosten geltenden Prinzipien zu bewerten.

zu 1): Sonstige Tätigkeiten, die für die Ableitung der bilanziellen Herstellungskosten von Bedeutung sein können

Grenzprobleme ergeben sich hinsichtlich solcher Funktionen, die mehrere Bereiche betreffen und deshalb dem Fertigungsbereich nicht eindeutig zurechenbar sind. 1) Zu erwähnen sind hier z.B. die Werkfeuerwehr und der Werkschutz.

Dem Wesen nach sind diese Einrichtungen für die Herstellung nicht erforderlich, so daß die damit verbundenen Aufwendungen nicht zwingend zu den bilanziellen Herstellungskosten gehören. Da andererseits davon ausgegangen werden kann, daß Werkschutz und Werkfeuerwehr insbesondere zum Schutz der Potentialfaktoren sowie der Verbrauchsfaktoren eingerichtet wurden, bestehen keine Bedenken, die durch Werkschutz und Werkfeuerwehr verursachten Aufwendungen den bilanziellen Herstellungskosten zuzurechnen, wenn die obere Grenze der Herstellungskosten angesetzt werden soll. 2) Dieses Wahlrecht gilt auch steuerlich. 3)

Anders gelagerte Grenzprobleme ergeben sich, wenn Reservemaschinen bereitgehalten werden. Erfolgt die Vorhaltung der Reservemaschinen aus Sicherheitsgründen, um im Schadensfall die Fertigung ohne Verzögerung fortführen zu können, so muß ein ursächlicher Zusammenhang zwischen der Reservehaltung und der Fertigung angenommen werden. Die Aufwendungen für die Reservemaschinen gehören daher zu den bilanziellen Herstellungskosten. 4)

1) Diese Funktionen werden in der Literatur teilweise einem gesonderten Funktionsbereich, dem allgemeinen Bereich, zugeordnet. Vgl. z.B. Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd.1, a.a.O., S.98, Fußnote 1.

2) So im Ergebnis auch van der Velde, K., Herstellungskosten in der Kostenrechnung und in der Steuerbilanz, a.a.O., S.97, unter Hinweis auf Untersuchungen des VDMA-Arbeitskreises "Herstellungskosten".

3) Vgl. Abschn. 33 Abs.2 EStR 1972.

4) Ebenso: BdF in der Stellungnahme zu dem Verfahren I 103/63 (BFH-Urteil vom 15.2.1966; vgl. BStBl. 1966 III S.468); ferner Erhard, F., Herstellungskosten bei Unterbeschäftigung, a.a.O., S.104.

323 Lagerung und Transport

Die das Unternehmen durchlaufenden Güter berühren in der Regel verschiedene Läger. Zunächst sind die Eingangsläger zu nennen, die die beschafften Güter aufnehmen und bis zur Verwendung durch die Fertigung aufbewahren. Im Fertigungsbereich können zwischen einzelnen Produktionsstufen Zwischenläger eingerichtet sein. Veräußerungsfähige (und zum Verkauf bestimmte) Halbfabrikate sowie Fertigerzeugnisse werden nach Abschluß der Produktionsphase in Absatzläger verbracht, um den Zeitunterschied zwischen Fertigstellung und Absatz zu überbrücken. ¹⁾

Die Eingangsläger befinden sich im betrieblichen Güterkreislauf an der Nahtstelle zwischen Material- und Fertigungsbereich. Durch die Eingangsläger erfolgt - abgesehen von der spekulativen Lagerhaltung - eine Synchronisation zwischen Beschaffung und Fertigung mit dem Ziel, einen reibungslosen Ablauf der Fertigung zu gewährleisten. ²⁾ Da die Lagerhaltung zur Bereitstellung des Input

-
- 1) Vgl. Fäßler, K., Kupsch, P.U., Beschaffungs- und Lagerwirtschaft, in Heinen, E., Industriebetriebslehre, a.a.O., S.201 f.
 - 2) Als spezielle Lagerhaltungsmotive nennen Fäßler-Kupsch (a.a.O., S.205): Reservehaltung, antizipative Güterbereitstellung, saisonaler Ausgleich und Spekulation. Während Reserveläger bei Unsicherheit über den Bedarf der Fertigung und die Beschaffungsmöglichkeiten angelegt werden, erfolgt die antizipative Lagerhaltung, wenn das von der Fertigung benötigte Material nicht kurzfristig beschafft werden kann. Die saisonale Lagerhaltung erfolgt überwiegend in solchen Unternehmungen, die landwirtschaftliche Produkte verarbeiten. Diese Lagerhaltungsmotive lassen sich auf den gleichen Kern zurückführen: auf das Bestreben, den reibungslosen Ablauf der Fertigung zu sichern. Durch die spekulative Lagerhaltung hingegen sollen erwartete Preisänderungen ausgenutzt werden. Diese Lagerhaltung ist damit nicht durch die Fertigung bedingt.

vorgenommen wird, gehören die Aufwendungen für die Lagerhaltung nach dem oben erörterten Finalprinzip im Grunde zu den Herstellungskosten. Da jedoch sowohl das Aktiengesetz als auch das Einkommensteuergesetz für nicht bearbeitete Vorratsgüter - dazu gehören Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe - zwingend die Anschaffungskosten als Höchstwert vorschreiben, ¹⁾ können die mit der Lagerung in den Eingangslägern verbundenen Aufwendungen nicht zusammen mit den Anschaffungskosten der Vorratsgüter aktiviert werden. Eine Einbeziehung dieser Aufwendungen in die bilanziellen Herstellungskosten ist daher nicht zulässig, weil damit die gesetzlich festgelegte Höchstgrenze überschritten würde.

Bei mehrstufiger Fertigung kann es erforderlich sein, Zwischenlager einzurichten. Die Gründe für den Aufbau solcher Lager sind mannigfaltig. ²⁾ Sofern Zwischenlager bestehen, um

- Zwischenprüfungen am unfertigen Erzeugnis vorzunehmen,
- häufige Umstellungen zu vermeiden und dadurch die Aufwandsdegression zu nutzen,

handelt es sich um einen Teil des Herstellungsprozesses. Die mit der Zwischenlagerung verbundenen Aufwendungen gehören daher zu den bilanziellen Herstellungskosten.

1) § 155 Abs.1 AktG; § 6 Abs.1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG.

2) Vgl. Beste, Th., Fertigungswirtschaft und Beschaffungswesen, in: Handbuch der Wirtschaftswissenschaften, a.a.O., S. 111 ff. (S.189 - 191).

Sind die Kapazitäten hintereinander folgender Produktionsstufen unterschiedlich ausgelegt, so sind Zwischenlager einzurichten. Diese Zwischenlager sind mit dem Herstellungsprozeß verbunden. Die Aufwendungen für die Zwischenlagerung sind ebenfalls Herstellungskostenbestandteil.

Dabei macht es keinen Unterschied, ob die Kapazitäten bewußt ungleich ausgelegt wurden, etwa um eine Elastizität der Kosten zu erreichen, ¹⁾ oder aber ob die Zwischenlager auf einer fehlerhaften Kapazitätsauslegung beruhen. Ebenso gehören u.E. Aufwendungen für die Zwischenlagerung als Folge einer unzulänglichen Fertigungsplanung und Fertigungssteuerung zu den bilanziellen Herstellungskosten, obwohl diese Aufwendungen bei wirtschaftlicher Betriebsführung vermieden werden könnten. Für die Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten kommt es jedoch u.E. darauf nicht an.

Zwischenlager können auch gebildet werden, um bei kleinen oder fehlenden Absatzlagern die Lieferbereitschaft zu sichern. ²⁾ Diese Zwischenlager werden aus Gründen des Vertriebs und nicht der Herstellung eingerichtet. Die Aufwendungen für diese Zwischenlager sind dem Vertriebsbereich zuzuordnen und gehören damit nicht zu den bilanziellen Herstellungskosten. Die praktische Abgrenzung bereitet hier jedoch oft Schwierigkeiten.

1) Vgl. Beste, Th., Fertigungswirtschaft und Beschaffungswesen, a.a.O., S. 190.

2) Vgl. Beste, Th., Fertigungswirtschaft und Beschaffungswesen, a.a.O., S.191.

Nach Beendigung der Produktionsphase werden die fertigen Erzeugnisse innerhalb des betrieblichen Güterkreislaufs in Absatzlager (Fertigwarenlager) verbracht. Ein wesentlicher Grund zur Errichtung von Fertiglägern ist deren Sortimentsfunktion, ¹⁾ also eine Funktion des Vertriebs. Damit gehören die Absatzlager zum Vertriebsbereich. Da Vertriebskosten nach der ausdrücklichen Regelung des § 153 Abs.2 AktG nicht zu den Herstellungskosten gehören, können Aufwendungen für Lager des Vertriebsbereiches nicht als Herstellungskostenbestandteile angesehen werden.

Zur Transportfunktion gehört der Transport aller Sachgüter innerhalb des Werkes und von Werk zu Werk sowie zwischen Werk und externen Übergabestellen (z.B. Güterbahnhof, Hafen). ²⁾

Die durch den Transport verursachten Aufwendungen gehören zu den bilanziellen Herstellungskosten, soweit die Transporte mit der Herstellung im unmittelbaren Zusammenhang stehen. Da die Produktionsphase mit der Entnahme des Materials aus dem Eingangslager beginnt, gehören einmal die Transportkosten von diesem Lager bis zur Produktionsstätte zur Herstellung. Auch die Transporte zwischen den einzelnen Fertigungsstätten - auch wenn diese in verschiedenen Werken liegen -, von und zu Zwischenlagern und schließlich zum Absatzlager im Werk sind als Herstellung anzusehen. Mit der Übergabe des Fertigerzeugnisses an das Absatzlager im Werk endet die Herstellungsphase. Transportaufwendungen, die nach diesem Zeitpunkt entstehen, sind dem Vertriebsbereich zuzuordnen und gehören damit nicht mehr zu den Herstellungskosten.

1) Vgl. Schäfer, E., Absatzwirtschaft in: Handbuch der Wirtschaftswissenschaften, Bd. 1, a.a.O., S.277 ff. (S.310).

2) Vgl. Funke, H., Blohm, H., Allgemeine Grundzüge des Industriebetriebes, a.a.O., S.71.

324 Forschungs- und Entwicklungsbereich

Der Forschungs- und Entwicklungsbereich umfaßt zunächst einmal die Forschung und Entwicklung, die dem Ziel dienen, Erzeugnisse oder Produktionsverfahren zu verbessern oder neu zu schaffen oder neue Anwendungsgebiete für Erzeugnisse zu erschließen.¹⁾ In dem Teilbereich "Forschung" wird die grundsätzliche Lösung von Problemen mit wissenschaftlichen Methoden gesucht, wohingegen im Teilbereich "Entwicklung" die Erzeugnisse und Verfahren mit wissenschaftlichen Methoden fabrikreif gemacht werden.²⁾

Der Gegenstand der Forschung kann darin bestehen, allgemeine neue Erkenntnisse zu gewinnen, ohne Beziehung zu einem bestimmten Produkt oder Anwendungsverfahren. Diese Forschungstätigkeit wird unter dem Begriff "Grundlagenforschung" zusammengefaßt.³⁾ Der Zusammenhang zwischen der Grundlagenforschung und der betrieblichen Leistung ist nicht vorhanden, so daß wir mit Rosenkranz die Grundlagenforschung zum allgemeinen Unternehmerwagnis rechnen.⁴⁾ Damit gehören die Aufwendungen für die Grundlagenforschung nicht zu den bilanziellen Herstellungskosten.

1) Vgl. Mellerowicz, K., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Bd. 3, a.a.O., S.99.

2) Vgl. Hennig, K.W., Betriebswirtschaftslehre der industriellen Erzeugung, Wiesbaden 1969, S.14.

3) Vgl. Mellerowicz, K., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Bd. 3, a.a.O., S.100.

4) Vgl. Rosenkranz, K., Betriebswirtschaftliche Probleme des Entwicklungsbereichs; ZfHf 1953, S.411 ff. (S.413).

Erfolgt die Forschung auf einem bestimmten Anwendungsgebiet, das bei der Aufgabenstellung bereits feststeht, so handelt es sich um "Zweckforschung" oder "gerichtete Forschung". Durch die Zweckforschung soll damit die Grundlage für künftige Produkte oder Verfahren geschaffen werden. Die Zweckforschung ist - wie die Grundlagenforschung - mit erheblichen Risiken behaftet ¹⁾ und steht nicht in Beziehung zur laufenden Produktion. Wir sehen daher die Aufwendungen für die Zweckforschung nicht als Bestandteil der Herstellungskosten an.

Bei der Entwicklung ist zwischen Neu- und Weiterentwicklung von Erzeugnissen und/oder Herstellungsverfahren zu unterscheiden. ²⁾ Durch diese Tätigkeiten können u.U. immaterielle Wirtschaftsgüter wie schutzfähige Erfindungen, know how usw. entstehen, die jedoch nicht aktivierungsfähig sind. ³⁾ Der Art nach dienen die Entwicklungsarbeiten im allgemeinen nicht der laufenden Produktion des Jahres, in dem die Entwicklungsarbeiten durchgeführt und/oder abgeschlossen werden. Die Aufwendungen für die Entwicklung sind daher nicht durch die Herstellung verursacht und gehören damit nicht zu den bilanziellen

1) Mellerowicz, K., Forschungs- und Entwicklungstätigkeit als betriebswirtschaftliches Problem, a.a.O., S.56 f., nennt 8 verschiedene Einzelrisiken, mit denen die Forschung behaftet ist.

2) Vgl. Mellerowicz, K., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Bd. 3, a.a.O., S.100.

3) Vgl. § 153 Abs. 3 AktG (Anlage 1) und § 5 Abs. 2 EStG (Anlage 2).

Herstellungskosten. 1) Etwas anderes gilt, wenn die Entwicklung der Verbesserung von Erzeugnissen der laufenden Produktion oder laufender Produktionsverfahren dient. In diesen Fällen gehören die Aufwendungen des laufenden Jahres für die Entwicklung zu den Herstellungskosten. Aufwendungen früherer Jahre können nicht einbezogen werden, da diese - wie bereits erwähnt - nicht aktivierungsfähig sind.

Die Konstruktion ist insbesondere im Maschinenbau und in verwandten Industriezweigen erforderlich. 2) In der Konstruktionsabteilung werden die zu erzeugenden Gegenstände auf Grund wissenschaftlicher Kenntnisse und unter Berücksichtigung der Ergebnisse aus betrieblicher Forschung und Entwicklung entworfen. 3) Die Entwürfe der Konstruktionsabteilung schlagen sich in Zeichnungen mit den dazu gehörigen Berechnungen, Modellen und Musterstücken nieder. 4) Der Auftrag zur Durchführung einer Konstruktion kann

-
- 1) Vgl. auch Flume, W., Die Forschungs- und Entwicklungskosten in Handels- und Steuerbilanz, DB 1958 S.1045 ff. (S.1047).
 - 2) Zu nennen sind insbesondere Dampfkesselbau, Apparatebau, Fahrzeugbau, Stahlbau, Schiffsbau und Flugzeugbau. Diese Industriezweige werden auch Konstruktionsindustrie genannt. Vgl. Klinger, K., Konstruktionstätigkeit in betriebswirtschaftlicher Sicht, DB 1960 S. 269 ff. und S. 297 ff. (S.270).
 - 3) Mellerowicz, K., Betriebswirtschaftslehre der Industrie, 2.Bd., a.a.O., weist auf S. 150 (Fußnote 86) darauf hin, daß in verschiedenen Industriezweigen statt der Konstruktionsbüros andere Abteilungen eingerichtet sind, die im Prinzip die Funktionen des Konstruktionsbüros wahrnehmen. Diese Abwandlung ergibt sich aus der verschiedenen Natur der Produktionsprozesse. So treten z.B. in der chemischen Industrie die Laboratorien an die Stelle der Konstruktionsbüros und die Rezeptur ersetzt die Zeichnungen. Die Ausführungen über die Konstruktionsbüros sind daher auf andere Industriezweige sinngemäß anzuwenden.
 - 4) Vgl. Hennig, K.W., Betriebswirtschaftslehre der industriellen Erzeugung, a.a.O., S.19; Kalveram, W., Industriebetriebslehre, Wiesbaden 1960, S.269.

zwei Ursachen haben: 1)

- der Entschluß des Betriebes, selbst ein neues Produkt zu fertigen ("freie Entwicklung");
- der Auftrag eines Abnehmers, ein Erzeugnis zu entwickeln ("gebundene Entwicklung").

Die Aufwendungen für die freie Entwicklung sind ihrem Wesen nach Entwicklungskosten und gehören aus den oben genannten Gründen nicht zu den Herstellungskosten.

Erfolgt die Entwicklung, um ein Angebot zur Lieferung eines aus-
geschriebenen Objektes zu erstellen - auch hier liegt in gewissem
Sinne eine freie Entwicklung vor -, sind die Aufwendungen für
diese Entwicklung als Vertriebskosten anzusehen 2) und können da-
mit nicht in die bilanziellen Herstellungskosten einbezogen wer-
den.

Die gebundene Entwicklung fällt im Zusammenhang mit der Ausfüh-
rung des Auftrages, mit der Herstellung, an. Die durch diese Ent-
wicklung entstandenen Aufwendungen gehören damit zu den bilanziel-
len Herstellungskosten.

1) Vgl. Mellerowicz, K., Betriebswirtschaftslehre der Industrie,
2. Bd., a.a.O., S.150 und S.184.

2) Vgl. Hofmann, R., Technische Projektierung - ein wesentlicher
Kostenfaktor, DB 1966, S.589 ff. sowie die Erwiderung von
Lietz, J.H., Technische Projektierung - ein wesentlicher
Kostenfaktor?, DB 1967, S.306.

325 Verwaltungsbereich

Zu den Verwaltungsaufgaben gehört, die Funktionsfähigkeit des Unternehmens sicherzustellen und für den wirtschaftlichen Einsatz der Produktionsgüter zu sorgen. 1) Diese Aufgabe beinhaltet vornehmlich die Gestaltung der Unternehmung, d.h. die Festlegung von Zielen und der zur Zielerreichung notwendigen Maßnahmen (Planung), die Veranlassung zur Durchführung der erforderlichen Maßnahmen (Steuerung) und die Kontrolle. 2) Diese Tätigkeiten sind Gegenstand des Führungsprozesses, 3) der als ein System vertikal und horizontal vermaschter Regelkreise verstanden werden kann. 4) Ausgehend von diesen Erkenntnissen wurde in der neueren betriebswirtschaftlichen Literatur der Begriff "Verwaltungsbereich" aufgelöst. Im Konzept eines kybernetischen Organisationssystems ist die Verwaltung inhaltlich der Unternehmensbereich, der auf Speicherung und Produktion des immateriellen Realgutes Information spezialisiert ist. 5) Es handelt sich im Kern um allgemeine Führungstätigkeiten (obere Führung und Stabsstellen) sowie um unternehmensbereichsbezogene Führungstätigkeiten. Die daneben noch bestehenden Verwaltungsaufgaben können i.d.R. als reine Dokumentationstätigkeiten aufgefaßt werden.

-
- 1) Vgl. ähnlich Mellerowicz, K., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Bd. 4, 12. Aufl., Berlin 1968 S.6.
 - 2) Vgl. Hahn, D., Führung des Systems Unternehmung, a.a.O., S.163.
 - 3) Zur eingehenden Darstellung der verschiedenen Phasen des Führungsprozesses vgl. z.B. Hahn, D., Führung des Systems Unternehmung, a.a.O., S.161 f.
 - 4) Vgl. Hahn, D., Industrielle Fertigungswirtschaft in entscheidungs- und systemtheoretischer Sicht, a.a.O., S.270.
 - 5) Vgl. Bleicher, K., Perspektiven für Organisation und Führung von Unternehmungen, Baden-Baden und Bad Homburg v.d.H. 1971, S. 45 ff.

Die Terminologie des Aktiengesetzes berücksichtigt die neueren betriebswirtschaftlichen Forschungen noch nicht. Dem Sinne nach dürfte indessen § 153 Abs. 2 AktG so zu interpretieren sein, daß als "angemessene Teile der Verwaltungskosten" die Aufwendungen der Führung des Fertigungsbereichs anzusehen sind.

Als "angemessene Teile der Verwaltungskosten" können darüber hinaus Aufwendungen aus anderen - mit dem Fertigungssystem verzahnten - Subsystemen der Unternehmung (z.B. Informationssystem und Finanzsystem) bei der Ableitung der bilanziellen Herstellungskosten angesehen werden, soweit die Aufwendungen für Tätigkeitskomplexe anfallen, die mit dem Fertigungssystem in engen Zusammenhang stehen. So z.B. können die Aufwendungen des Informationssystems für die Nachrichtenübermittlung und die Kosteninformation nach Wahl der Unternehmung in die aktienrechtlichen Herstellungskosten eingerechnet werden.

Während aktienrechtlich ein Wahlrecht zur Behandlung der Verwaltungskosten - hier insbesondere als Aufwendungen der Führung des Fertigungsbereichs interpretiert - postuliert ist, enthält das Einkommensteuergesetz keine ausdrückliche Regelung zur Berücksichtigung der Verwaltungskosten bei der Ableitung der steuerlichen Herstellungskosten. Die Frage, ob die Verwaltungskosten zwingend in die steuerlichen Herstellungskosten einzu beziehen sind, wurde von der Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet.

Der RFH ist in dem Urteil vom 5.3.1940 ¹⁾ noch von einer Aktivierungspflicht der Verwaltungskosten ausgegangen. Demgegenüber räumt der BFH in seinem Urteil zur Behandlung der Gewerbeertragsteuer ²⁾ dem Gedanken der Vereinfachung der Kostenermittlung eine wesentliche Rolle ein. Börnstein kommt bei einem Vergleich der Rechtsprechung zu dem Ergebnis, daß die Verwaltungskosten nicht zu den Herstellungskosten gehören. ³⁾ Dieser Auffassung schließen wir uns nicht nur aus den von Börnstein genannten Gründen an, sondern auch, weil wir der Meinung sind, daß der Gesetzgeber nach der Diskussion, ob Verwaltungskosten überhaupt Teil der Herstellungskosten sein können, im EStG eine entsprechende Vorschrift erlassen müßte, wenn nach seinem Willen die Verwaltungskosten zwingend aktiviert werden sollten. Da eine ausdrückliche Regelung über die Verwaltungskosten nicht im EStG getroffen wurde, ist das Gesetz auszulegen. Dabei "muß unter Berücksichtigung der Entstehungsgeschichte des Gesetzes, seiner steuer- und wirtschaftspolitischen Zwecksetzung, des systematischen Zusammenhangs und der bisherigen Rechtsentwicklung geprüft werden, welche Bedeutung dem Schweigen des Gesetzgebers zukommt." ⁴⁾

Wie sich aus § 153 Abs. 2 AktG ergibt, kannte der Gesetzgeber diese Frage. Er hat auch in § 5 EStG die Handelsbilanz als Ausgangspunkt für die Besteuerung festgelegt. Wenn der Gesetzgeber bei dieser Ausgangslage keine besondere Regelung

1) RFH-Urteil I 67/39 vom 5.3.1940, RStB1. 1940 S.683.

2) BFH-Urteil I 70/57 U vom 5.8.1958, BStB1. 1958, III, S.392.

3) Vgl. Börnstein, U., Die Fertigungsgemeinkosten als Teil der Herstellungskosten, a.a.O., Teil II, S.383 f.

4) BFH-Urteil VI 51/61 S vom 7. Juli 1961, III, S.433.

zur Behandlung der Verwaltungskosten bei der Ableitung der bilanziellen Herstellungskosten trifft, ist anzunehmen, daß er den aktienrechtlichen Wertansatz zulassen wollte, ein Zwang zur Einrechnung der Verwaltungskosten in die steuerlichen Herstellungskosten also nicht besteht.

Einige Abgrenzungsprobleme sind jedoch gegeben. So wird z.B. die Einordnung des Lohnbüros in die Subsysteme der Unternehmung in der Literatur nicht einheitlich vorgenommen. 1) Unabhängig von der organisatorischen Zuordnung rechnet die Finanzverwaltung die Aufwendungen für das Lohnbüro insoweit zu den zwingend anzusetzenden Bestandteilen der steuerlichen Herstellungskosten, als die Aufwendungen durch die Abrechnung der Löhne und Gehälter von den tätigen Arbeitnehmern verursacht sind. 2)

Soweit das Lohnbüro etwa durch die Bereitstellung von Lohnscheinen an der Fertigungssteuerung mitwirkt, liegen Tätigkeiten vor, die mit der Herstellung verbunden sind. Die Auswertung der Lohnscheine einmal für betriebliche Zwecke, z.B. für die Kostenrechnung und für innerbetriebliche Statistiken, zum andern zur Errechnung des Bruttolohnes für jeden Werksangehörigen steht nicht mehr in einem finalen Zusammenhang

1) Wegen der engen Verbindung des Lohnbüros zur Fertigung wird das Lohnbüro von einzelnen Autoren als Abteilung des Fertigungsbereichs angesehen. Vgl. z.B. Acker, H.B., Die Produktion in der Organisation eines Industriebetriebes, a.a.O., S. 76 und S. 80. Dagegen rechnet beispielsweise Huber, K., Industriebetriebslehre, 9. Aufl. Bad Homburg v.d.H., Berlin, Zürich 1964 S.163 ff. das Lohnbüro zur kaufmännischen Verwaltung.

2) Vgl. Abschn.33 Abs. 2 EStR 1972.

zur Herstellung. Auch die übrigen Tätigkeiten des Lohnbüros wie Ermittlung der vom Arbeitgeber einzubehaltenden Steuern und Sozialversicherungsbeiträge, Abwicklung der vermögenswirksamen Leistungen nach dem Vermögensbildungsgesetz, 1) Bearbeitung von Lohnpfändungen, sind nicht durch die Herstellung verursacht. Demnach gehören die Aufwendungen für das Lohnbüro insoweit zu den bilanziellen Herstellungskosten, als sie durch Mitwirkung des Lohnbüros bei der Fertigungssteuerung verursacht sind. Die Aufwendungen des Lohnbüros, die durch die übrigen Tätigkeiten entstehen, können u.E. nach Wahl der Unternehmung in die bilanziellen Herstellungskosten einbezogen werden, soweit die Aufwendungen für die Lohn- und Gehaltsabrechnung der in der Fertigung tätigen Arbeitnehmer entstanden sind. 2) Eine Trennung der durch die Fertigungssteuerung verursachten Aufwendungen von den übrigen Aufwendungen muß ggf. im Schätzungswege erfolgen.

1) Vgl. Drittes Gesetz zur Förderung der Vermögensbildung der Arbeitnehmer in der Fassung vom 27. Juni 1970 (BGP1. 1970 I S.930).

2) Die hier vorgenommene Differenzierung der Kosten für das Lohnbüro wird in Abschn. 33 Abs. 2 EStR nicht vorgenommen. Nach dieser Verwaltungsanweisung sind vielmehr die Kosten für das Lohnbüro stets den Herstellungskosten zuzurechnen, soweit Löhne und Gehälter der in der Fertigung tätigen Arbeitnehmer abgerechnet werden. Auch der BFH zählt die Kosten für das Lohnbüro zu den Herstellungskosten (vgl. Gutachten I D 1/53 S vom 26.1.1960 - BStBl. 1960 III S.191 ff. (S.193) -). Der BFH stützt sich dabei allerdings auf die 1960 nicht mehr geltende LSM. Eine weitere Begründung gibt der BFH nicht.

4 Technik der Ermittlung der Herstellungskosten

4) Anforderungen an die Herstellungskostenermittlung auf der Basis der Rechtsnormen und der herausgestellten Grundsätze

Die Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten in der Praxis erfordert eine besondere Rechnung, die lediglich zu dem Zweck durchgeführt werden muß, den zutreffenden Wertansatz für die einzelnen selbsterstellten unfertigen und fertigen Güter zu finden.

In der Praxis führt die Errechnung der bilanziellen Herstellungskosten insbesondere bei jenen Unternehmungen zu einem erheblichen Arbeitsaufwand, die eine Vielzahl von Produkten herstellen. Da die Abschlußarbeiten erfahrungsgemäß innerhalb verhältnismäßig kurzer Termine erledigt werden müssen, lassen sich bei Ermittlung der Herstellungskosten Vereinfachungen nicht vermeiden. Vereinfachungen sind hierbei handelsrechtlich insoweit zulässig, als die Wertermittlung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. ¹⁾

1) Vgl. auch Leffson, K., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, a.a.O., S.107.

Grundlage für die Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten bilden die Herstellungskosten der Kostenrechnung, wie sie sich dort entsprechend dem jeweils sinnvoll angewandten Kalkulationsverfahren ergeben. 1)

Verfahrenstechnisch entspricht diese Ermittlungsmethode dem betriebswirtschaftlichen Kalkulationsverfahren. Es liegt daher nahe, die bilanziellen Herstellungskosten aus der Kostenrechnung abzuleiten.

42 Ableitung aus der Kostenrechnung

421 Differenzierte Ableitung

Sofern die Kalkulation als Grundlage für die Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten dienen soll, dürfen in der Betriebsabrechnung nur solche Wirtschaftsgüter zusammengefaßt werden, die nach den handelsrechtlichen Kriterien als Sammelkosten bilanziert

1) Vgl. auch Abschnitt 33 EStR 1972.

und bewertet werden dürfen. Die Gruppenbewertung ist zugelassen für "annähernd gleichwertige oder solche gleichartigen Vermögensgegenstände, bei denen nach der Art des Bestandes oder auf Grund sonstiger Umstände ein Durchschnittswert bekannt ist." 1) Streng genommen kann nach dieser Definition die Gruppenbewertung für die Herstellungskostenermittlung nicht angewendet werden, weil der Wertmaßstab "Herstellungskosten" noch nicht feststeht; damit ist die Voraussetzung, daß der Durchschnittswert bekannt sein muß, nicht gegeben. Nach dem Sinn und Zweck der Gruppenbewertung wird diese trotzdem für die Herstellungskostenermittlung anwendbar sein, wobei die Gruppenbildung besonders sorgfältig unter dem Gesichtspunkt der Auswirkung auf das Ergebnis überprüft werden muß. Im allgemeinen dürfte es nicht zu beanstanden sein, wenn die Gesellschaft für die Bilanzbewertung solche Produktgruppen bildet, die auch für ihre unternehmerischen Zwecke im Fertigungsbereich und in sonstigen Funktionsbereichen maßgebend sind. Die differenzierte Ableitung der bilanziellen Herstellungskosten erfolgt über den handels- und steuerrechtlichen Betriebsabrechnungsbogen, der aus dem kalkulatorischen Betriebsabrechnungsbogen

1) § 40 Abs. 4 Nr. 1 HGB (Anlage 1);
vgl. im einzelnen: Bühler, E., Die neuen Aufbewahrungs- und Inventurvorschriften nach Handels- und Steuerrecht, a.a.O., S.229 ff.; Forster, K.-H., Weirich, S., Lifo-, Fifo- und ähnliche Verfahren nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AktG 1965, a.a.O., S.484 ff.; Gessler, E., Rechnungslegung im neuen Aktienrecht, a.a.O., S. 195 f.; Karsten, J.-F., Die neuen handelsrechtlichen Inventarisierungs- und Bewertungsvorschriften, Wpg. 1965, S.277 ff. (S.280 f.); Kleinsorge, W., Änderung der handelsrechtlichen Vorschriften über die Inventaraufstellung und Bewertung, DB 1965, S.1109 ff. (S.1112); ferner Abschnitt 36 Abs. 3 EStR (Anlage 3).

abgeleitet wird. ¹⁾ Diese Ableitung kann verfahrenstechnisch auf verschiedenen Wegen durchgeführt werden. ²⁾

Eine schematische Gegenüberstellung der kalkulatorischen und der bilanziellen Herstellungskosten soll die erforderlichen Korrekturen verdeutlichen. ³⁾ Dabei wird in der kalkulatorischen Rechnung von den Grundsätzen der LSP ⁴⁾ ausgegangen, wobei die Verwaltungskosten einbezogen werden, um die Auswirkungen der Wahlrechte zu verdeutlichen. ⁵⁾

-
- 1) Vgl. Hartmann, B., Der handels- und steuerrechtliche Betriebsabrechnungsbogen, ZfB 1958, S.300 ff., Klünder, K., Herstellungskosten und Korrektur der Betriebsabrechnung, DB 1959, S.1350 ff.; Peupelmann, H.-W., Die steuerliche Betriebsabrechnung und der steuerliche Betriebsabrechnungsbogen, DB 1964, S.3 ff.
 - 2) Vgl. Hartmann, B., Der handels- und steuerrechtliche Betriebsabrechnungsbogen, a.a.O., S.315 ff. und Peupelmann, H.-W., Die steuerliche Betriebsabrechnung und der steuerliche Betriebsabrechnungsbogen, a.a.O., S.4 f.
 - 3) Anlage 6.
 - 4) Vgl. Pribilla, M.-E., Kostenrechnung Preisbildung - Das Recht der Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, a.a.O., Dritter Teil.
 - 5) Im Kalkulationsschema der LSP ist die Bildung der Zwischensumme nicht festgelegt. Sie ist an der Stelle einzuordnen, an der sie branchen- oder betriebsüblich gezogen wird (Leitsatz 10, Absatz 5). Für diese Arbeit erscheint es zweckmäßig, die Verwaltungskosten in die Summe "Herstellungskosten" einzubeziehen.

Die Ableitung der bilanziellen Herstellungskosten aus der kalkulatorischen Rechnung erfolgt durch Korrekturen verschiedener Art:

(1) Ausgliederung bestimmter Kosten

- a) Kosten, denen kein Aufwand zugrunde liegt (kalkulatorische Kosten)
- b) Kosten, für die keine Aktivierungspflicht besteht (z.B. Gewerbeertragsteuer, Aufwendungen für die Altersversorgung) oder die steuerlich nicht abzugsfähig sind (z.B. Vermögensteuer)

(2) Auswechseln von Wertansätzen und Mengensätzen bei bestimmten Positionen

- a) Ersatz kalkulatorischer Kosten durch bilanzielle Aufwendungen (z.B. Abschreibungen)
- b) Ersatz von Tageswerten durch tatsächliche Aufwendungen (z.B. Material)
- c) Ersatz des kalkulatorischen Mengenansatzes durch den tatsächlichen Verbrauch (z.B. Material)

(3) Eingliederung bestimmter Kosten

Werden im Einzelfall bestimmte Kosten, die in dieser Arbeit als Herstellungskosten angesehen wurden, in der Betriebsabrechnung nicht als Herstellungskosten, sondern etwa als Sonderkosten oder Vertriebskosten behandelt, so sind diese Kosten bei der Ableitung der bilanziellen Herstellungskosten aus der Kostenrechnung zu beachten. ¹⁾

1) Vgl. auch Klinger, K., Herstellungskosten und Korrektur der Betriebsabrechnung, a.a.O., S.1351.

422 Pauschale Berücksichtigung der nicht aktivierungspflichtigen Kosten

Die Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten kann aus Vereinfachungsgründen auch en bloc und durch eine pauschale Berücksichtigung der Korrekturen erfolgen. Van der Velde schlägt vor, die bilanziellen Herstellungskosten möglichst mit Hilfe von nur e i n e m Zuschlags- bzw. Abschlagssatz zu ermitteln. Er räumt ein, daß diese Methode zu Verzerrungen bei den Wertansätzen führt, die sich aber insbesondere bei hohen Beständen insgesamt ausgleichen dürften. ¹⁾ Dieses Verfahren setzt offenbar voraus, daß die Einzelkosten als Bezugsgrundlage für den bilanziellen Gemeinkostenzuschlag bekannt sind.

Menn aber eine Trennung der kalkulatorischen Herstellungskosten in Einzel- und Gemeinkosten vorliegt, läßt sich u.E. auch ein anderes Verfahren anwenden: der Korrekturbetrag zur Ermittlung der bilanziellen Herstellungskosten wird zu den gesamten Gemeinkosten ins Verhältnis gesetzt, wobei noch nach Material- und Fertigungsgemeinkosten getrennt werden kann. Entsprechend dem so ermittelten Verhältnis werden die kalkulatorischen Kosten erhöht oder, was die Regel sein dürfte, ²⁾ vermindert.

In diesem Verfahren sehen wir einen mittleren Weg zwischen der Anwendung nur eines Gemeinkostenzuschlags und der Entwicklung eines Betriebsabrechnungsbogens für bilanzielle Zwecke.

1) Vgl. van der Velde, K., Herstellungskosten in der Kostenrechnung und in der Steuerbilanz, a.a.O., S.109.

2) Vgl. Schwarz, H., Herstellungskosten (auch steuerlich), a.a.O., Sp. 2684.

43 Bestimmung des Ermittlungszeitraumes

431 Aktienrechtliche Termine und das organisatorische Problem

In den ersten drei Monaten eines Geschäftsjahres hat der Vorstand gemäß § 148 AktG den Jahresabschluß für das vorangegangene Geschäftsjahr aufzustellen und den Abschlußprüfern vorzulegen. Diese Frist zwingt die Gesellschaften, vorbereitende Abschlußarbeiten bereits in dem Geschäftsjahr durchzuführen, für das die Rechenschaftslegung erfolgen soll. Eine Verteilung der Abschlußarbeiten ist insbesondere dann geboten, wenn eine Vielzahl von Gütern bilanziell zu erfassen und zu bewerten ist.

Nicht zuletzt um die Kumulierung der Abschlußarbeiten am Bilanzstichtag zu mindern, wurde bereits zugelassen, die Inventur bis zu drei Monaten vor dem Bilanzstichtag vorzulegen. 1) Wird die Inventur an einem vorverlegten Stichtag durchgeführt, so sind die Güter auf diesen Stichtag zu bewerten. 2)

432 Bedeutung des Ermittlungszeitraumes

Aus dem Zweck der Aktivierung mit Herstellungskosten, die Aufwendungen für die im Güterkreislauf befindlichen Güter zu neutralisieren, folgt, daß die Herstellungskosten aus jenem Zeitraum genommen werden sollten, in dem der am Bewertungsstichtag, dem Bilanzstichtag oder dem vorgezogenen Inventurstichtag vorhandene Bestand tatsächlich erstellt wurde.

1) § 39 Abs. 4 Nr. 1 HGB (Anlage 1). Nach dieser Bestimmung ist es auch gestattet, die Inventur zwei Monate nach dem Bilanzstichtag durchzuführen. Für Aktiengesellschaften hat diese Möglichkeit im Hinblick auf den Termin des § 148 AktG praktisch keine Bedeutung.

2) § 40 Abs. 2 HGB (Anlage 1). Bestandsänderungen zwischen Aufnahme- und Bilanzstichtag sind wertmäßig zu erfassen.

Aus dieser Überlegung wäre es theoretisch richtig, für Produkte, die in sich wiederholenden Prozessen mehrfach nacheinander hergestellt werden (Serienfertigung, Massenfertigung), periodenweise - etwa monatlich - die Herstellungskosten zu ermitteln und die jeweiligen Zugänge an fertigen und unfertigen Erzeugnissen zu bewerten. Dieses Verfahren würde der Durchschnittsbewertung, die für angeschaffte Vorratsgüter anerkannt ist, entsprechen. 1)

Dieses theoretisch zutreffende Verfahren ist indessen praktisch zu aufwendig, da die bilanziellen Herstellungskosten monatlich errechnet werden müßten.

Um diese Verwaltungsarbeit zu vermeiden, ist es nicht zu beanstanden, wenn der Bestand am Inventurstichtag mit Herstellungskosten bewertet wird, die für einen Referenzzeitraum ermittelt werden, in dem die tatsächlich angefallenen Herstellungskosten für den am Bewertungsstichtag vorhandenen Bestand in etwa als repräsentativ angesehen werden können. Überdies ist der Ermittlungszeitraum so zu wählen, daß die Bewertung der Bestände nach erfolgter Inventur zügig durchgeführt werden kann.

1) Vgl. Abschnitt 36 Abs. 2 EStR 1972.

433 Kriterien für die Auswahl des Ermittlungszeitraumes

Die Auswahl des Referenzzeitraums richtet sich nach den individuellen Verhältnissen der Gesellschaft. Um einen repräsentativen Wert zu ermitteln, sind insbesondere folgende Kriterien zu beachten:

- Verbrauchsfolge
- Beschäftigungslage
- Sortenzusammensetzung
- Verarbeitungszeit.

Die Forderung, den Herstellungskostenansatz so zu errechnen, daß er der Durchschnittsbewertung möglichst nahe kommt, führt dazu, als Referenzzeitraum jene Periode zu wählen, in der sich während des Jahres durchschnittliche Kosten ergeben haben. Dieser Durchschnitt ist nicht als arithmetisches Mittel zu verstehen, sondern als gewogenes Mittel, denn der Zeitraum, aus dem der zu bewertende Bestand vermutlich überwiegend stammt, muß stärker berücksichtigt werden als die übrige Zeit des Jahres. Damit findet die tatsächliche Verbrauchsfolge Berücksichtigung. Um die mit einer längeren Lagerung verbundenen Risiken der Veralterung ihrer Produkte zu vermeiden, sind die Unternehmungen bestrebt, zunächst die Erzeugnisse abzusetzen, die zuerst von der Fertigung in das Fertiglager verbracht wurden. Daher kann im allgemeinen davon ausgegangen werden, daß der Bestand überwiegend aus den letzten Monaten eines Geschäftsjahres herrührt, sollte der Ermittlungszeitraum gegen Ende des Geschäftsjahres liegen.

Aktienrechtlich kann der Bewertung auch eine andere Verbrauchsfolge als die tatsächliche zugrunde gelegt werden. ¹⁾ Es ist daher u.E. nicht zu beanstanden, wenn für den aktienrechtlichen

¹⁾ vgl. § 155 Abs. 1 Satz 2 AktG (Anlage 1).

Wertansatz der Referenzzeitraum im Einklang mit einer fiktiven Verbrauchsfolge bestimmt wird. Bei der Lifo-Methode würde der Bezugszeitraum beispielsweise zu Anfang des Geschäftsjahres liegen. Wird für die aktienrechtlichen Herstellungskosten ein Wertansatz gewählt, der einer fiktiven Verbrauchsfolge entspricht, so können diese steuerlich nicht übernommen werden, weil nach der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung nur die Durchschnittsbewertung als geeignetes Schätzverfahren anerkannt wird. Lediglich die Lifo-Methode ist steuerlich noch zugelassen, wenn die tatsächliche Verbrauchsfolge diesem Prinzip entspricht. ¹⁾

Wie in Kap. 223333 dargelegt, gehören die Leerkosten nicht zu den Herstellungskosten. Es empfiehlt sich daher, einen Bezugszeitraum zu wählen, in dem die Kapazitäten normal ausgelastet waren. Dabei sollen die Stillstandszeiten durch Sonn- und Feiertage im Bezugszeitraum in etwa dem Jahresdurchschnitt entsprechen. Durch einen so festgelegten Referenzzeitraum erübrigen sich im allgemeinen besondere Rechnungen, um Beschäftigungsschwankungen zu berücksichtigen.

Die Länge des Referenzzeitraumes richtet sich nach der durchschnittlichen Durchlaufzeit der Erzeugnisse. ²⁾ Außerdem ist insbesondere bei Sorten- und Serienfertigung zu berücksichtigen, in welcher Zeit der Sorten- und Serienwechsel erfolgt, denn der Bezugszeitraum soll eine Periode erfassen, in der die Produktion in durchschnittlichen Losgrößen erstellt wurde.

1) Vgl. Abschnitt 36 Abs. 2 EStR (Anlage 3).

2) Zur Errechnung der Durchlaufzeit vgl. Böhmann, J., Ermittlung der betrieblichen Durchlaufzeit, DB 1967, S.1863 ff.

Aus diesen Überlegungen empfiehlt es sich im allgemeinen, die der Aktivierung zugrunde zu legenden Herstellungskosten als Mittelwert aus einem Zeitraum zu errechnen, der etwa der zwei- bis dreifachen Durchlaufzeit entspricht, wobei dieser Zeitraum ein bis zwei Monate vor dem Abschlußstichtag liegen sollte. Durch diese Frist soll einmal dem gewogenen Durchschnittswert Rechnung getragen, zum anderen aber auch die Möglichkeit eröffnet werden, die Jahresabschlußarbeiten im Rahmen der gesetzlichen Termine durchführen zu können.

5 Ausblick

In dieser Arbeit wurde der Versuch unternommen, die bilanziellen Herstellungskosten aus dem Zweck ihrer Ermittlung, der Neutralisierung von Aufwendungen für im betrieblichen Kreislauf befindliche Güter, zu verstehen. Entsprechend dieser Zwecksetzung wurden nur tatsächlich entstandene Aufwendungen in die bilanziellen Herstellungskosten einbezogen. Als Teil der Herstellungskosten sind auch fixe Kosten anzusehen, die auf die Erzeugnisse entfallen. Die Errechnung der Leerkosten wird u.E. systematisch zutreffend auf der Basis der Beschäftigung ermittelt, die der geschätzten Nutzungsdauer der Betriebsanlagen zugrunde liegt.

Der so aufgefaßte Begriff der bilanziellen Herstellungskosten wird im wesentlichen auch von der Steuerreformkommission unter Vorsitz des Staatsministers a.D. Dr. h.c. Rudolf Eberhard vertreten. ¹⁾ Die Steuerreformkommission fordert zu Recht, der Herstellungskostenbegriff - wie übrigens auch den Begriff "Anschaffungskosten" - im Einkommensteuergesetz näher zu bestimmen, um so die Rechtssicherheit zu erhöhen. Dem Gutachten hat die Steuerreformkommission einen Formulierungsvorschlag beigelegt, der im wesentlichen die Regelung des Abschn. 33 EStR übernimmt.²⁾ Nach diesem Vorschlag sind Aufwendungen für die allgemeine Verwaltung, für soziale Zwecke einschließlich betrieblicher Altersversorgung sowie die Zinsen auf das Fremdkapital nur insoweit in die steuerlichen Herstellungskosten

1) Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen - Heft 17 -, 1. Aufl., Bonn 1971, S.453 ff., Tz. V/116 ff.

2) Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 477 ff., Tz. V/200. Der Vorschlag wurde als § C bezeichnet; die Herstellungskosten sind in § C Abs. 3 (a.a.O., S.479) definiert.

einzubeziehen, als diese Aufwendungen auch in der Handelsbilanz in die Herstellungskosten eingerechnet werden. Mit diesem Vorschlag verbindet die Steuerreformkommission eine Verknüpfung zwischen Handels- und Steuerbilanz. Nach den Vorstellungen der Kommission werden Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte nur bei Aufstellung der Handelsbilanz ausgeübt. Der handelsrechtliche Wertansatz wird in die Steuerbilanz übernommen. ¹⁾ Die Empfehlung der Steuerreformkommission zielt damit auf einen einheitlichen Wertansatz in Handels- und Steuerbilanz ab.

Den Grundgedanken der Steuerreformkommission, die Herstellungskosten gesetzlich zu definieren, hat die Bundesregierung aufgegriffen. Der Entwurf des Einkommensteuergesetzes 1975 ²⁾ enthält in § 28 Abs. 2 eine Bestimmung des Herstellungskostenbegriffs. Die vorgesehene Regelung lehnt sich ebenfalls an Abschnitt 33 EStR an. ³⁾ Abweichungen des § 28 Abs. 2 EStG-Entwurf zum Vorschlag der Steuerreformkommission bestehen einmal hinsichtlich der Behandlung der Gewerbebeertragsteuer, die in § 28 Abs. 2 des EStG-Entwurfes ausdrücklich als Teil der Herstellungskosten angesehen wird. Im Gegensatz dazu enthält der Formulierungsvorschlag der Steuerreformkommission die Gewerbebeertragsteuer - u.E. zu Recht - nicht.

1) Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 432 ff., Tz. V/17 ff.

2) Vgl. Art. 1 des Entwurfes eines Dritten Steuerreformgesetzes, Bundestags-Drucksache 7/

3) Vgl. Begründung zu § 28 EStG 1975, Bundestags-Drucksache 7/S.257.

Weiter sehen die Vorschläge eine abweichende Behandlung der Fremdkapitalzinsen vor. Während nach dem Entwurf der Steuerreformkommission Zinsen auf das Fremdkapital in die steuerlichen Herstellungskosten einzubeziehen sind, soweit sie in der Handelsbilanz den Herstellungskosten zugerechnet wurden, gehören nach dem Entwurf des Einkommensteuergesetzes Zinsen auf das Fremdkapital nicht zu den steuerlichen Herstellungskosten. Ein betriebswirtschaftlich wenig plausibler Vorschlag.

Ein vom geltenden Recht abweichender Herstellungskostenbegriff ist indessen zu verzeichnen, wenn die Rechnungslegungsvorschriften innerhalb der EWG in der vom Rat der Europäischen Gemeinschaften vorgesehenen Ausgestaltung anzuwenden sind. Zu nennen sind einmal der "Vorschlag einer vierten Richtlinie des Rates auf Grund von Artikel 54 Abs. 3 Buchstabe g) (Anm.: des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft) zur Koordinierung der Schutzbestimmungen, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter hinsichtlich der Gliederung und des Inhalts des Jahresabschlusses und des Lageberichtes sowie hinsichtlich der Bewertungsmethoden und der Offenlegung dieser Dokumente vorgeschrieben sind", ¹⁾ zum anderen der Entwurf einer "Verordnung des Rates über die Satzung einer Europäischen Aktiengesellschaft" (Societas Europaea - S.E.). ²⁾ Die Rechnungslegungsvorschriften sind für die Europäische Aktiengesellschaft in den Artikeln 148 ff. (Titel VI) SE-Satzungsentwurf enthalten. ³⁾ Für die Herstellungskostenermittlung ist allgemein Artikel 140 Abs. 4 SE-Satzungsentwurf ⁴⁾

1) Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften vom 26.1.1972, Nr. C 7, S. 11 ff. (im Folgenden kurz: Richtlinienentwurf).

2) Bundestagsdrucksache VI/1109 (im Folgenden kurz: SE-Satzungsentwurf).

3) Bundestagsdrucksache VI/1109, S.58 ff.

4) Bundestagsdrucksache VI/1109, S.59.

von Interesse, der inhaltlich dem Artikel 28 des Richtlinienentwurfs 1) entspricht. Nach dieser Vorschrift soll in der Anwendung der Bewertungsmethoden aufeinanderfolgender Jahresabschlüsse die Stetigkeit gewahrt werden. Abweichungen sind nur in begründeten Ausnahmefällen gestattet, wobei die Ausnahmen und die Gründe darzulegen sind. Diese Regelung weicht von dem geltenden Recht insofern ab, als aktienrechtlich heute lediglich der "Grundsatz der Publizität von Stetigkeitsunterbrechungen" gilt. Steuerlich ist indessen auch nach der heutigen Rechtslage ein willkürlicher Methodenwechsel nicht zulässig.

Eine Änderung sieht der SE-Satzungsentwurf hinsichtlich der Herstellungskostenbestandteile vor. Nach Artikel 182 Abs. 4 Lit. b 2) ist es ausdrücklich gestattet, Zinsen für das Eigenkapital in die Herstellungskosten einzubeziehen. In der Erläuterung zur Bilanz sind die Gründe für die Aktivierung und die Höhe der Zinsen anzugeben. Der Rat der Europäischen Gemeinschaften hält diese Regelung aus betriebswirtschaftlichen Gründen für erforderlich, um "in besonders gelagerten Einzelfällen die Ertragslage nicht verzerrt darzustellen." 3) In dieser Regelung, die eine Abweichung von dem geltenden Recht ist, sehen wir den Ausweis nicht realisierter Gewinne.

1) Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften vom 28.1.1972, Nr. C 7, S. 21.

2) Bundestagsdrucksache VI/1109, S. 71 f.; eine entsprechende Regelung ist in Artikel 33 Abs. 4 Lt. b des Richtlinienentwurfes (a.a.O., S. 23).

3) Bundestagsdrucksache VI/1109, S. 72.

Artikel 181 des SE-Satzungsentwurfes 1) eröffnet die Möglichkeit, die bilanziellen Herstellungskosten auf Basis der Wiederbeschaffungskosten zu ermitteln, wobei der Unterschied zwischen dem Wiederbeschaffungswert und dem nach den allgemeinen Vorschriften zu ermittelnden Wert in eine Neubewertungsrücklage einzustellen ist. Die Bewertung auf der Grundlage des Wiederbeschaffungswertprinzips ist nicht zwingend. Der Rat will mit dieser Bewertungsvorschrift lediglich "den Möglichkeiten künftiger Entwicklungen in der Rechnungslegung weitgehend Rechnung" tragen. 2)

Mit der Einführung des Wiederbeschaffungswertprinzips wird bilanzrechtlich gesehen ein neuer Bewertungsmaßstab kodifiziert, der methodisch neben die bisherigen Bewertungsmaßstäbe wie Anschaffungs- oder Herstellungskosten tritt. Auf die Ermittlung dieser Bewertungsmaßstäbe kann auch bei der Bilanzierung zum Wiederbeschaffungswert schon deshalb nicht verzichtet werden, weil nur mit ihrer Hilfe der durch den höheren Wertansatz entstehende Gewinn ermittelt werden kann, der der Neubewertungsrücklage zuzuführen ist.

Wir sind daher der Auffassung, daß der Herstellungskostenbegriff als solcher auch durch die in Vorbereitung befindlichen Rechnungslegungsvorschriften der EG prinzipiell nicht berührt wird, denn - abgesehen von der möglichen Aktivierung der Eigenkapitalzinsen - werden offensichtlich die Herstellungskosten auch nach den Vorstellungen des Rates der Europäischen Gemeinschaften aus dem tatsächlichen Aufwand abgeleitet.

Die aus dem tatsächlichen Aufwand abgeleiteten bilanziellen Herstellungskosten halten wir nicht zuletzt aus dem Gedanken des Realisationsprinzips sachlogisch für geeignet, den von Aktiengesellschaften geforderten möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft zu geben und für die Besteuerung den zutreffenden Periodengewinn zu ermitteln.

1) Bundestagsdrucksache VI/1109, S.69 f.; vgl. auch Richtlinienentwurf, Art. 30, a.a.O., S.22.

2) Bundestagsdrucksache VI/1109, S.59.

Abkürzungsverzeichnis

=====

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angeführten Orte
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AktG	Aktiengesetz vom 6. September 1965
AktG 1937	Aktiengesetz vom 30. Januar 1937
AO	Reichsabgabenordnung
Art.	Artikel
BdF	Bundesminister der Finanzen
BFIH	Bundesfinanzhof
BR	Bundesrat
BT	Bundestag
dergl.	dergleichen
d.h.	das heißt
einschl.	einschließlich
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien
f.	folgende (Seite)
ff.	folgende (Seiten)
FG	Finanzgericht
ggf.	gegebenenfalls
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LAG	Lastenausgleichsgesetz
Lit.	Buchstabe
LSO	Verordnung über die Preisermittlung aufgrund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber
LSP	Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten

Nr.	Nummer
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanzgerichtshof in München
RdF	Reichsminister der Finanzen
RFH	Reichsfinanzhof
S.	Seite
Sp.	Spalte
Tz.	Textziffer
u.	und
u.a.	unter anderem
u.ä.	und ähnliches
u.E.	unseres Erachtens
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
u.U.	unter Umständen
Vfg.	Verfügung
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel

Zeitschriften - Abkürzungsverzeichnis

=====

BB	Der Betriebs-Berater
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BStBl.	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb
DStR	Deutsches Steuerrecht
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
FR	Finanz-Rundschau - Deutsches Steuerblatt -
JW	Juristische Wochenschrift
NB	Neue Betriebswirtschaft
RGBI.	Reichsgesetzblatt
RStBl.	Reichssteuerblatt
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StEK	Steuererlaß-Kartei (vgl. Literaturverzeichnis, Abschn. I Felix, G.)
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform (vgl. Literaturverzeichnis, Abschn. I Mrozek, A.)
StuW	Steuer und Wirtschaft
WpG	Die Wirtschaftsprüfung
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfHf	Schmalenbachs Zeitschrift für handels- wissenschaftliche Forschung (seit 1965: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebs- wirtschaftliche Forschung - ZfbF -)

Literaturverzeichnis

=====

I. Bücher und selbständige Schriften

- Adler/Düring/Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft - Handkommentar - Band 1, Rechnungslegung, 4.Aufl., Stuttgart 1968
- Agthe, K., Blohm, H., Schnauffer, E. (Hrsg.): Industrielle Produktion
Baden-Baden und Bad Homburg v.d.H. 1967
- Ascher, Th.: Die Steuerbilanz, Essen 1958
- Barth, K.: Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts,
Band I: Handelsrechtlich, Stuttgart 1953
- Bleicher, K.: Perspektiven für Organisation und Führung
von Unternehmungen
Baden-Baden und Bad Homburg v.d.H. 1971
- Böhm, H.-H., Wille, F.: Direct Costing und Programmplanung -
Moderne Kalkulationsverfahren für gewinn-
optimale Produktions- und Verkaufsprogramme -
München 1960
- Bühler, O., Scherpf, P.: Bilanz und Steuer, 7. Aufl., München 1971
- Bundesverband der
Deutschen Industrie (Hrsg.): Industriekontenrahmen "IKR",
Bergisch-Gladbach 1971
- Diederich, H.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre I,
10. - 17. Tausend, Düsseldorf 1972
- Diederich, H.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre II,
6. - 13. Tausend, Düsseldorf 1972
- Engels, W.: Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im
Licht der Entscheidungstheorie, Köln und
Opladen 1962
- Escher, H.: Der Umfang der Aktivierungspflicht bei den
Ausgaben für das Sachanlagevermögen in
Handels- und Steuerbilanz, 2. Aufl.,
Düsseldorf 1962
- Felix, G. (Hrsg.): Steuererlasse in Karteiform (Steuererlaß-
Kartei) - StEK - Nachschlagewerk der Er-
lasse und Verfügungen der Finanzverwaltungen
mit kritischen Anmerkungen, 1. - 3. Aufl.,
Köln 1962/68 - Loseblattausgabe -

- Finke, E. (Hrsg.): Handwörterbuch des Versicherungswesens, Band 1, Darmstadt 1958
- Funke, H., - Blohm, H.: Allgemeine Grundzüge des Industriebetriebes, 2. Aufl., Essen 1969
- Gadow, W., Heinichen, E.: Aktiengesetz - Großkommentar - 1. Band, 2. Aufl., Berlin 1961
- Gadow, W., Heinichen, E.: Aktiengesetz - Großkommentar - 2. Band, 3. Aufl., Berlin 1970
- Godin, Freiherr von, R.,
Wilhelmi, H.: Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktiengesetz). vom 30. Januar 1937, 2. Aufl., Berlin 1950
- Godin, Freiherr von, R.,
Wilhelmi, H., Wilhelmi, S.: Aktiengesetz. Vom 6. September 1965, Band I, Berlin, New York 1971
- Grochla, E.: Grundlagen der Materialwirtschaft, Wiesbaden 1973
- Gutenberg, E.: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Band, Die Produktion, 7. Aufl., Berlin, Göttingen, Heidelberg 1962
- Hahn, D.: Gliederung und Bewertung des Vorratsvermögens im Einzel- und konsolidierten Jahresabschluß unter besonderer Berücksichtigung des Regierungsentwurfes eines Aktiengesetzes, Diss., Berlin 1962
- Hahn, D.: Planungs- und Kontrollrechnung - PuK -, Wiesbaden 1974
- Harder, U.: Bilanzpolitik, Wiesbaden 1962
- Hartmann, N.: Teleologisches Denken, Berlin 1951
- Hax, K.: Die Betriebsunterbrechungsversicherung, Köln und Opladen 1949
- Hax, K., Wessels, Th. (Hrsg.): Handbuch der Wirtschaftswissenschaften, 2. Aufl., Köln und Opladen 1966
- Heinen, E.: Das Zielsystem der Unternehmung, Wiesbaden 1966
- Heinen, E.: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 3. Aufl., Wiesbaden 1970
- Heinen, E.: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Wiesbaden 1970
- Heinen, E.: Industriebetriebslehre, Wiesbaden 1972
- Heinen, E.: Handelsbilanzen, 6. Aufl., Wiesbaden 1972
- Hennig, K.W.: Betriebswirtschaftslehre der industriellen Erzeugung, 5. Aufl., Wiesbaden 1969

- Herrmann, C., Heuer, G.: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einschl. Lohnsteuer und Umwandlungs-Steuergezet, 14. Aufl., Köln 1950/71, - Loseblattausgabe - (zitiert: Herrmann-Heuer)
- Heyde, J.E.: Entwertung der Kausalität!? Für und Wider den Positivismus, Stuttgart 1957
- Hoffmeister, J. (Hrsg.): Wörterbuch der philosophischen Begriffe, Leipzig 1944
- Huber, K.: Industriebetriebslehre, Wirtschaftslehre des Fertigungsbetriebes, 9. Aufl., Bad Homburg v.d.H., Berlin, Zürich 1964
- Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Die Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung, Düsseldorf 1956
- Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Ergänzung 1967 der Sammlung Die Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung, Düsseldorf 1967
- Loseblattausgabe -
- Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973
- Kalveram, W.: Industriebetriebslehre, Wiesbaden 1960
- Kilger, W.: Flexible Plankostenrechnung, Theorie und Praxis der Grenzplankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 3. Aufl., Köln und Opladen 1967
- Kosiol, E. - Schlieper, F.: Betriebsökonomisierung durch Kostenanalyse, Absatzo Rationalisierung und Nachwuchserziehung, Festschrift für R. Seyffert, Köln und Opladen 1958
- Kosiol, E. (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970
- Kosiol, E.: Kostenrechnung und Kalkulation, 2. Aufl., Berlin - New York 1972
- Kosiol, E.: Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum, 36. - 45. Tausend, Reinbek bei Hamburg 1970
- Kropff, B.: Aktiengesetz, Textausgabe mit Begründung des Regierungsentwurfs und Bericht des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages, Düsseldorf 1965

- Leffson, U.: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2. Aufl., Düsseldorf 1970
- Meier, A.: Kostenprüfung, Köln und Opladen 1959
- Mellerowicz, K.: Betriebswirtschaftslehre der Industrie, 1. und 2. Band, 3. Aufl., Freiburg i.B. 1958
- Mellerowicz, K.: Forschungs- und Entwicklungstätigkeit als betriebswirtschaftliches Problem, Freiburg i.B. 1958
- Mellerowicz, K.: Unternehmenspolitik, Band III, 2. Aufl., Freiburg i.B. 1965
- Mellerowicz, K.: Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, Freiburg i.B. 1966
- Mellerowicz, K.: Kosten und Kostenrechnung, Band 1, Theorie der Kosten, 5. Aufl., Berlin - New York 1973
- Mellerowicz, K.: Kosten und Kostenrechnung, Band 2, Verfahren, 1. Teil Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 4. Aufl., Berlin 1966
- Mellerowicz, K.: Kosten und Kostenrechnung, Band 2, Verfahren, 2. Teil Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, Berlin 1968
- Mellerowicz, K.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 1. Band, 13. Aufl., Berlin 1969
2. Band, 12. Aufl., Berlin 1966
3. Band, 12. Aufl., Berlin 1967
4. Band, 12. Aufl., Berlin 1968
- Merle, G.: Der freiwillige soziale Aufwand in der Industrie und seine betriebswirtschaftliche Behandlung, Berlin 1963
- Mrozek, A. (Hrsg.): Steuerrechtsprechung in Karteiform - StRK - Höchstgerichtliche Entscheidungen in Steuer-sachen, Köln 1956 - Loseblattausgabe -
- Müller, M., Halder, A.: Herders Kleines philosophisches Wörterbuch, 3. Aufl., Freiburg, Basel, Wien 1961
- Neth, M.: Die Berechnung der Herstellungskosten als bilanzpolitisches Mittel, Düsseldorf 1971
- Nowak, P.: Kostenrechnungssysteme in der Industrie, Köln und Opladen 1961

- Pribilla, M.E.: Kostenrechnung und Preisbildung. Das Recht der Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, Kommentar zur VPöA, LSP und VPöA - Bau, München und Berlin 1958 - Loseblattausgabe -
- Rummel, K.: Einheitliche Kostenrechnung auf der Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten zu den betrieblichen Größen, Düsseldorf 1949
- Scherpf, P.: Die aktienrechtliche Rechnungslegung und Prüfung, Sonderdruck aus: Handbuch der Aktiengesellschaft, Köln 1967
- Schmalenbach, E., - Bauer, R.: Dynamische Bilanz, 11. Aufl., Köln und Opladen 1953
- Schneider, E.: Industrielles Rechnungswesen, Grundlagen und Grundfragen, 3. Aufl., Tübingen 1961
- Schönfeld, H.-M.: Kostenrechnung I, 5. Aufl., Stuttgart 1970
- Schönfeld, H.-M.: Kostenrechnung II, 5. Aufl., Stuttgart 1970
- Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1971, Stuttgart und Mainz 1971
- Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1973, Stuttgart und Mainz 1973
- Steuerreformkommission: Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Bonn 1971
- Tipke, K., - Kruse, H.W.: Reichsabgabenordnung (ohne Steuerstrafrecht), Steueranpassungsgesetz/Finanzverwaltungsgesetze/Steuersäumnisgesetz/Verwaltungsstellungsgesetz/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 2. - 4. Aufl., Köln 1965/69 - Loseblattausgabe -
- Thoma, G., Zachariaus, H.O., Niemann, U. (Hrsg.): Steuerberater-Jahrbuch 1965/66, Köln 1966
Steuerberater-Jahrbuch 1966/67, Köln 1967
Steuerberater-Jahrbuch 1968/69, Köln 1969

- van der Velde, K.: Herstellungskosten in der Kostenrechnung und in der Steuerbilanz, 3. Aufl., Stuttgart 1960
- VDMA: Betriebswirtschaftsblatt BwB 7, Frankfurt a.M. 1958
- Vormbaum, H.: Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren, Kalkulationslehre, Stuttgart 1966
- Wall, F.: Grundsätzliche Erwägungen zur Handels- und Steuerbilanz, Stuttgart 1952
- Wöhe, G.: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 10. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1970
- Wöhe, G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1966
Band II, 1. und 2. Halbband, Berlin und Frankfurt a.M. 1965
- Wöhe, G.: Bilanzierung und Bilanzpolitik, Betriebswirtschaftlich - handelsrechtlich - steuerlich, mit einer Einführung in die verrechnungstechnischen Grundlagen, München 1971
- Wohlgemuth, M.: Die Planherstellungskosten als Bewertungsmaßstab der Halb- und Fertigfabrikate, Ein Beitrag zur handels- und steuerlichen Bewertung in der Bilanz der Aktiengesellschaft, Berlin 1969

II. Beiträge und Aufsätze in Sammelwerken und Zeitschriften

- Acker, H.B.: Die Produktion in der Organisation eines Industriebetriebes, in Agthe, K. u.a., Industrielle Produktion, S. 65 - 83
- Agthe, K.: Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, ZfB 1959, S. 404-418
- Albach, H.: Neue Entwicklungstendenzen in der Teilwertlehre, StbJb 1965/66, S. 307 - 329
- Albach, H.: Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem Aktiengesetz 1965, BB 1966, S. 377 - 382
- Albach, H.: Rechnungslegung im neuen Aktienrecht, NB 1966, Nr. 7/8, S. 178 - 192

- Barske, K.: Gedanken zum Verhältnis der Handelsbilanz zur Steuerbilanz, DB 1964, S. 1569 - 1570
- Barth, K.: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich und steuerlich - Ein geschichtlicher Aufriß, ZfhF 1963, S. 384 - 397
- Beste, Th.: Fertigungswirtschaft und Beschaffungswesen, in Handbuch der Wirtschaftswissenschaften, S. 111 - 275
- Birkholz, H.: Nochmals: Die Obergrenze aktivierungsfähiger Herstellungskosten bei Unterbeschäftigung, DB 1963, S. 745/746
- Birkholz, H.: Das neue Aktienrecht in steuerlicher Sicht, BB 1966, S. 709 - 716
- Böhmman, J.: Ermittlung der betrieblichen Durchlaufzeit, DB 1967, S. 1863 - 1866
- Börnstein, U.: Die Fertigungsgemeinkosten als Teil der Herstellungskosten, Teil I, DB 1959, S. 353 - 356, Teil II, DB 1959, S. 381 - 384
- Bolsenkötter, H.: Was ist die Mehrwertsteuer? Ein Diskussionsbeitrag zum Thema "Kostencharakter der Mehrwertsteuer", DB 1968, S. 541/542
- Braun, A.: Kalkulatorische Steuern in Kostenrechnung und Preiskalkulation, DB 1958, S. 1365 - 1369
- Brunner, P.: Hat die Mehrwertsteuer Kostencharakter? DB 1968, S. 49/50
- Buchner, R.: Zur Bedeutung des Anschaffungswertprinzips für die Ermittlung der aktienrechtlichen Herstellungskosten, ZfB 1974, S. 71 - 88
- Bühler, E.: Die neuen Aufbewahrungs- und Inventurvorschriften nach Handels- und Steuerrecht, StBp 1965, S. 225 - 231
- Burhenne, W.: Über den Kostencharakter von Steuern, Gebühren und Beiträgen, ZfB 1954, S. 350 - 362
- Bussmann, K.F.: Zweifelsfragen bei der Bemessung der steuerlichen Herstellungskosten, NB 1952, Beilage 1, S. 3 - 5

Chemische Industrie, Arbeitskreis des Betriebswirtschaftlichen Ausschusses der -:

Die Bewertungsvorschriften im Aktiengesetz 1965, ZfB 1966, 2. Ergänzungsheft (September)

Chmielewicz, K.:

Zum Verhältnis von Ausgaben, Aufwand und Kosten sowie Einnahmen, Ertrag und Leistung, ZfB 1968, S.917 - 922

Christoffers, R.:

Problematik einer Rechtsform-Abhängigkeit der Bilanzierungsvorschriften, DB 1970, S. 1649 - 1657

Degenhard, H.:

Der neue Industrie-Kontenrahmen, Wpg 1971, S.497 - 503

Döllner, G.:

Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, Wpg 1959, S. 653 - 658

Döllner, G.:

Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, BB 1965, S. 1405 - 1417

Döllner, G.:

Gläubigerschutz und Aktionärsschutz im neuen Aktienrecht - ein Scheingegensatz - Zugleich Besprechung der Festschrift '75 Jahre Deutsche Treuhandgesellschaft 1890 - 1965' -, BB 1966, S. 629 - 633

Döllner, G.:

Anschaffungskosten und Herstellungskosten nach neuem Aktienrecht unter Berücksichtigung des Steuerrechts, BB 1966, S.1405 - 1409

Döllner, G.:

Statische oder dynamische Bilanz? BB 1968, S. 637 - 641

Dornemann, R.:

Die Aktivierung in Bilanztheorie und Steuerbilanz, ZfB 1957, S. 97 - 112

Eisele, W.:

Zielvorstellungen und Gestaltungsprinzipien des neuen Industriekontenrahmens, ZfB 1973, S. 617 - 640

Erhard, F.:

Herstellungskosten bei Unterbeschäftigung, StBp 1966, S. 101 - 105

Eßer, J.:

Die Mehrwertsteuer als Aufwand- und Kostenfaktor, DB 1968, S. 990 - 993

- Falkenroth, G.: Oberhöhte Herstellungskosten in der Steuerbilanz, BB 1957, S. 922 - 925
- Fäßler, K. - Kupsch, P.U.: Beschaffungs- und Lagerwirtschaft in Heinen, E.: Industriebetriebslehre, S. 197 - 244
- Fäßler, K. - Reichwald, R.: Fertigungswirtschaft in Heinen, E.: Industriebetriebslehre, S. 243 - 344
- Fasold: Zur Anerkennung des Lifo-Verfahrens nach dem AktG 1965 für das Bilanzsteuerrecht, DB 1966, S. 1286 - 1288
- Feldmann, C.: Betriebsunterbrechungsversicherung, in Handwörterbuch des Versicherungswesens, Band 1, Sp. 319 - 330
- Feuerbaum, E.: Der Bilanzzweck in der Bilanztheorie, Wpg 1970, S. 426 - 436
- Flume, W.: Die Forschungs- und Entwicklungskosten in Handels- und Steuerbilanz, DB 1958, S. 1045 - 1054
- Forster, K.H.: Neue Pflichten des Abschlußprüfers nach dem Aktiengesetz von 1965, Wpg 1965, S. 585 - 606
- Forster, K.H., Weirich, S.: Lifo-, Fifo- und ähnliche Verfahren nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AktG 1965, Wpg 1966, S. 481 - 494
- Forster, K.H.: Bewertungsstetigkeit und Rechnungslegung nach dem AktG 1965, Wpg 1966, S. 555 - 559
- Frank, D.: Zur Ableitung der aktivierungspflichtigen "Herstellungskosten" aus der kalkulatorischen Buchhaltung, BB 1967, S. 177 - 181
- Funk, J.: "Direct Costing" und die Problematik der Bestandsbewertung, DB 1961, S. 1653 - 1657
- Gessler, E.: Rechnungslegung im Aktienrecht, NB 1966, Nr. 7/8, S. 193 - 197
- Glade, A.: Die Verletzung handelsrechtlicher Bilanzierungsgrundsätze in der Steuerbilanz, StbJb 1966/67, S. 375 - 406
- Gnam, A.: Bilanzrecht, dynamische Bilanztheorie und steuerliche Praxis, StBp 1961, S. 161 - 164

- Görres, P.: Zur Anwendbarkeit des Lifo-Verfahrens nach dem neuen Aktiengesetz, BB 1966, S.264/265
- Greczmiel, D.: Die Pensionsrückstellungen in der Kostenrechnung, ZfhF 1965, S. 201 - 206
- Gref, F.: Einfluß der Lastenausgleichsabgaben auf die Kostenrechnung, DB 1953, S. 805 - 807
- Greiffenhagen, H.: Zur Diskussion über die steuerrechtlichen Auswirkungen der Aktienrechtsreform, FR 1966, S. 476 - 481
- Grieger, R.: Umfang der aktivierungspflichtigen Fertigungsgemeinkosten - Unterbeschäftigungskosten - (Anm. zum BFH-Urteil vom 15.2.1966), BB 1966, S.689/690
- Grochla, E.: Modelle als Instrumente der Unternehmensführung, ZfbF 1969, S. 382-397
- Grund, W.: Steuerpolitische und steuerrechtliche Gegenwartsfragen, StbJb 1966/67, S. 19 - 73
- Gudehus, H.: Zum Thema: Sind Körperschaften Kosten? Wpg 1965, S. 100 - 103
- Hahn, D.: Direct Costing und die Aufgaben der Kostenrechnung,
1. Teil, NB 1964, Nr. 8, S. 221 - 223
2. Teil, NB 1965, Nr. 1, S. 8 - 13
- Hahn, D.: Führung des Systems Unternehmung, ZfürO 1971, S. 161 - 169
- Hahn, D.: Industrielle Fertigungswirtschaft in entscheidungs- und systemtheoretischer Sicht, ZfürO 1972, S. 269 - 278, S. 369- 370 und S. 427 - 439
- Hartmann, B.: Der handels- und steuerrechtliche Betriebsabrechnungsbogen, ZfB 1958, S. 300 - 319
- Heckmann, A.: Der Kostencharakter der Mehrwertsteuer, DB 1967, S. 1465/1466
- Heigl, A.: Zur betriebswirtschaftspolitischen Planung der Besitzsteuerbelastung, FR 1970, S. 53 - 60, S. 87 - 91 und S. 113 - 120

- Heinen, E.: Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, ZfhF 1958, S. 1 - 27
- Heinen, E. - Fahn, E. - Wegenast, C.: Informationswirtschaft in Heinen, E.: Industriebetriebslehre, S. 679 - 798
- Heißmann, E.: Zum Kostencharakter der Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung, DB 1957, S. 1077/1078
- Hofmann, R.: Technische Projektierung - ein wesentlicher Kostenfaktor, DB 1966, S. 589
- Hornef, H.: Bilanzpolitische Überlegungen beim Übergang auf das neue Aktiengesetz, BB 1966, S. 505 - 512
- Hörstmann, F.: Der Herstellungskostenbegriff im Wandel des unternehmerischen Kostendenkens und der steuerlichen Beurteilung, StbJb 1968/69, S. 395 - 428
- Hummel, S.: Die Auswirkungen von Lagerbestandsveränderungen auf den Periodenerfolg - Ein Vergleich der Erfolgskonzeptionen von Vollkostenrechnung und Direct Costing, ZfbF 1969, S. 155 - 180
- Karsten, J.-F.: Die neuen handelsrechtlichen Inventarisierungs- und Bewertungsvorschriften, Wpg 1965, S. 277 - 282
- Kiehne, H.-E.: Das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz, BB 1968, S. 553 - 557
- Kleinsorge, W.: Änderung der handelsrechtlichen Vorschriften über die Inventaraufstellung und Bewertung, DB 1965, S. 1109 - 1113
- Klinger, K.: Sind Körperschaftsteuern Kosten? Wpg 1954, S. 415 - 420
- Klinger, K.: Herstellungskosten und Korrektur der Betriebsabrechnung, DB 1959, S. 1350 - 1352
- Klinger, K.: Konstruktionstätigkeit in betriebswirtschaftlicher Sicht, DB 1960, S. 269 u. S. 297
- Knopp, A.: Die Lohnfortzahlung als Teil der Sozialreform, DB 1969, S. 1405 - 1408
- Koch, H.: Die Ermittlung der Durchschnittskosten als Grundprinzip der Kostenrechnung, ZfhF 1953, S. 303 - 327

- Koch, H.: Die Problematik des Niederstwertprinzips, Wpg 1957, S. 1 - 63
- Koch, H.: Zur Diskussion über den Kostenbegriff, ZfhF 1958, S. 355 - 399
- Koch, H.: Zum Problem des Gemeinkostenverteilungs-schlüssels, ZfhF 1965, S. 169 - 200
- Kolbe, K.: Die Gemeinkosten bei der handelsrechtlichen und steuerlichen Bewertung von Halbfertig- und Fertigerzeugnissen, Wpg 1954, S.265-270
- Koncok, G.: Zu den Auswirkungen des AktG 1965 auf das Bilanzsteuerrecht, DB 1966, S. 1071-1072
- Kormann, B.: Die Bewertungsprobleme des neuen Aktienrechts, Konvergenz von Handelsbilanz und Steuerbilanz? DB 1966, S.1277 - 1284
- Kosiol, E.: Kostenrechnung und Betriebsbuchhaltung, in Handbuch der Wirtschaftswissenschaften, Band I, S. 595 - 699
- Kosiol, E.: Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffs, in Kosiol, E.-Schlieper, F.: Betriebsökonomisierung, S. 7 - 37
- Kosiol, E.: Bilanztheorie, pagatorische, in Kosiol, E.: Handwörterbuch des Rechnungswesens, Sp.279-302
- Kropff, B.: Leitgedanken der Bewertungsvorschriften des künftigen Aktienrechts, Wpg 1964, S.565-575
- Kropff, B.: Bilanzwahrheit und Ermessensspielraum in den Rechnungslegungsvorschriften des Aktiengesetzes 1965, Wpg 1966, S. 369-380
- Kruschwitz, J.: Zum Kostencharakter der Mehrwertsteuer, ein Beitrag zu einem umstrittenen Thema, DB 1968, S. 321 - 322
- Kühnau, M.: Bilanz, allgemein, in Kosiol, E.: Handwörterbuch des Rechnungswesens, Sp. 173 - 186
- Kühnau, M.: Sonderbilanzen, in Kosiol, E.: Handwörterbuch des Rechnungswesens, Sp. 1571 - 1596
- Kuhn, K.: Die Bilanz als Führungsinstrument der Unternehmensleitung, BFuP 1966, S. 129 - 142
- Kuhn, K.: Einbeziehung von Unterbeschäftigungskosten in die Herstellungskosten - eine Stellungnahme zur Grundsatzentscheidung des BFH vom 15.2.1966 aus betriebswirtschaftlicher Sicht -, NB 1967, Nr. 7, S. 9 - 19
- Kuhn, K.: Stand und Aufgaben der betriebswirtschaftlichen Bewertungslehre unter Berücksichtigung der steuerlichen Wertkonventionen, BFuP 1968, S. 1 - 23
- Längsfeld, H.: Die Einkommensteuer - Ergänzungsrichtlinien, DB 1959, S.837

- Langen, H.: Unterstellung von Verbrauchsfolgen für Gegenstände des Vorratsvermögens und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, BB 1966, S. 551 - 552
- Langermann, R.: Zur Bewertung von Fertigerzeugnissen bei Unterbeschäftigung, DB 1964, S. 1787 - 1789
- Layer, M.: Die Herstellkosten der Deckungsbeitragsrechnung und ihre Verwendbarkeit in Handelsbilanz und Steuerbilanz für die Bewertung unfertiger und fertiger Erzeugnisse, ZfhF 1969, S. 131 - 159
- Layer, M.: Herstellkosten in neuester Sicht, DB 1970, S. 988 - 992
- Leffson, U.: Die Niederstwertvorschrift des § 155 AktG, Wpg 1967, S. 57 - 61
- Lietz, J.H.: Technische Projektierung - ein wesentlicher Kostenfaktor? DB 1967, S. 306
- Littmann, E.: Sind Körperschaftsteuern Kosten? Wpg 1954, S. 538/539
- Littmann, E.: Das Recht der Steuerbilanz,
Teil I, DStR 1962/63, S. 651 - 655
Teil II, DStR 1962/63, S. 675 - 678
Teil III, DStR 1962/63, S. 708 - 709
Teil IV, DStR 1962/63, S. 727 - 729
- Littmann, E.: Die aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften vom 6. September 1965 in der Sicht des Bilanzsteuerrechts, DStR 1966, S. 233 - 241
- Löblein, W.: Sind Finanzierungskosten aktivierungspflichtige Anschaffungskosten? BB 1954, S. 681 - 683
- Lücke, W.: Zum Thema: Sind Körperschaftsteuern Kosten? - Die wichtigsten Steuern in der Kosten- und Erfolgsrechnung sowie in der Preispolitik, Wpg 1955, S. 156 - 160
- Ludewig, R.: Bilanzpolitik im Rahmen der neuen aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften, NB 1966, Nr. 2, S. 49 - 56
- Luik, H.: Die Berücksichtigung einer fallenden Preistendenz bei der Rohstoffbewertung in der Handels- und Steuerbilanz, Wpg 1958, S. 565/566

- Minnel, W.: Kostenrechnerische Probleme bei der Bewertung gleichartiger Kostengüter verschiedener Herkunft, NB 1968, Nr. 6, S. 7 - 20
- Marettek, A.: Entscheidungsmodell der betrieblichen Steuerbilanzpolitik - unter Berücksichtigung ihrer Stellung im System der Unternehmenspolitik, BFuP 1970, S. 7 - 31
- Marr, P. - Picot, A.: Absatzwirtschaft, in Heinen, E.: Industriebetriebslehre, S. 347 - 444
- Meier, A.: Sind Steuern Kosten? Wpg 1956, S. 217 - 222
- Mellerowicz, K.: Zur Behandlung der Körperschaftsteuer in der betrieblichen Kostenrechnung und Preispolitik, Wpg 1965, S. 29 - 31
- Merker, K.: Herstellungskosten in der Ertragsteuerbilanz, aktuelle Zweifelsfragen zur Bewertung von Gütern des Umlaufvermögens, NB 1959, Nr. 7, S. 122 - 128
- Merker, K.: Herstellungskosten und Beschäftigungsgrad, NB 1960, Nr. 6, S. 122 - 129
- Mette, W.: Die Herstellungskosten in der Steuerbilanz bei Unterbeschäftigung, DB 1963, S. 1062/1963
- Möllers, A.: Herstellungskosten und Herstellkosten, Wpg 1956, S. 222 - 225
- Müller, A.: Istkosten-, Normalkosten- und Plankostenrechnung in vergleichender Betrachtung, DB 1952, S. 537 - 539 u. S. 559 - 561
- Mutze, O.: Die unterschiedliche Behandlung der Herstellungskosten auf den verschiedenen Anwendungsgebieten, DB 1967, S. 169 - 174
- Niehaus, R.J.: Accounting and auditing approaches to inventories in three nations, Wpg 1968, S. 305 - 309
- Niemann, U.: Bericht über die Podiumsdiskussion auf dem XX. Fachkongreß der Steuerberater in der Bundesrepublik Deutschland am 11. - 13. November 1968 in Köln: Herstellungskosten, StbJb 1968/69, S. 429 - 437
- Penzkofer, P.: Die Planherstellungskosten als Bewertungsmaßstab der Halb- und Fertigfabrikate, Die AG 1969, S. 387 - 388

- Peupelmann, H.W.: Die steuerliche Betriebsabrechnung und der steuerliche Betriebsabrechnungsbogen, DB 1964, S. 3 - 5
- Plaut, H.G.: Die Grenz-Plankostenrechnung,
1. Teil, ZfB 1953, S. 347 - 363,
2. Teil, ZfB 1953, S. 402 - 413
- Pohmer, D.: Zum Thema: Sind Körperschaftsteuern Kosten?
Wpg 1955, S. 199 - 205
- Rau, H.G.: Lagerkosten - Herstellungskosten oder Vertriebskosten? DB 1964, S. 11/12
- Rau, H.G.: Steuerliche Herstellungskosten, zum Begriff der Herstellungskosten in den Einkommensteuer-Richtlinien 1961, BB 1962, S. 704/705
- Riebel, P.: Kurzfristige unternehmerische Entscheidungen im Erzeugungsbereich auf Grundlage des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, NB 1967, Nr. 8, S. 1 - 23
- Risse, H.: Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Bilanzwahrheit, Über die Auswirkungen des Aktiengesetzes 1965, BB 1966, S. 789 - 791
- Rose, G.: Ergebnismodifikationen und Ertragsteuersätze, FR 1963, S. 561 - 565
- Rose, G.: Untersuchungen über die Steuerbelastung der Unternehmung, DB 1968, Beilage Nr. 7 (zu Heft 10), S. 1 - 12
- Rose, G.: Die neuen Teilsteuersätze unter Berücksichtigung der Ergänzungsabgabe, Ergänzung zur Beilage Nr. 7/68, DB 1968, S. 1681 - 1684
- Rosenkranz, K.: Betriebswirtschaftliche Probleme des Entwicklungsbereichs, ZfhF 1953, S. 411 ff.
- Runge, B.: Die Einkommensteuer-Ergänzungsrichtlinien 1972, BB 1973, S. 418 - 425
- Saage, G.: Die Reservepolitik im neuen Aktienrecht, NB 1966, Nr. 3, S. 71 - 83
- Saage, G.: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aus der Sicht des neuen Aktienrechts, NB 1967, Nr. 2, S. 1 ff.

- Sage, G.: Die Bedeutung der aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften für die steuerliche Gewinnermittlung, Teil I, DB 1968, S. 361 - 368
Teil II, DB 1968, S. 407 - 412
- Sieben, G. - Haase, KD.: Die Jahresabschlußrechnung als Informations- und Entscheidungsrechnung, Mpg 1971, S. 53 - 57 und S. 79 - 84
- Sieber, E.H.: Warenvorräte, in Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Sp. 6175 - 6182
- Siegel, Th.: Verfahren zur Minimierung der Einkommensteuer - Barwertsumme, BFuP 1972, S. 65 - 80
- Spitaler, A.: Die Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die Besteuerung, Vortrag gehalten auf der II. Tagung der Hochschullehrer des Steuerrechts und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre am 8.5.1959 in der Wirtschaftshochschule Mannheim, StuW 1959 Sp. 633 - 644
- Stützel, W.: Bemerkungen zur Bilanztheorie, ZfB 1967, S. 314 - 340
- Schäfer, E.: Absatzwirtschaft, in Handbuch der Wirtschaftswissenschaften, S. 277 - 341
- Schindele, W.: Zum Begriff der steuerlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten unter besonderer Berücksichtigung der Fertigungsgemeinkosten, BB 1953, S. 1029 - 1034
- Schindele, W.: Betrachtungen zur Frage der Anwendung handelsrechtlicher Grundsätze bei der steuerlichen Bilanzierung, insbesondere des Vorratsvermögens, 1. Teil, StBp 1961, S. 190 - 196
2. Teil, StBp 1961, S. 209 - 215
3. Teil, StBp 1961, S. 250 - 256
- Schindele, W.: Einzelfragen im Bereich der steuerlich aktivierungspflichtigen Herstellungskosten, StBp 1963, S. 162 - 164
- Schmidt, W.: Hat die Mehrwertsteuer Kostencharakter? DB 1963, S. 50/51
- Schneider, D.: Kostentheorie und verursachungsgemäße Kostenrechnung, ZfhF 1961, S. 677 - 707
- Schneider, D.: Aktienrechtlicher Gewinn und ausschüttungsfähiger Betrag, Mpg 1971, S. 607 - 617

- Schnutenhaus, O.R.: Über die angebliche Entwertung der Kausalität im Kostenrechnungswesen sowie über Zurechnungsverfahren, DB 1967, S. 129 - 133
- Schöck, K.: Die neue Umsatzsteuer - weder Aufwand noch Kosten -, BB 1970, S. 19 - 22
- Schönnenbeck, H.: Die Obergrenze aktivierungsfähiger Herstellungskosten bei Unterbeschäftigung, DB 1963, S. 527 - 528
- Schönnenbeck, H.: Die Abhängigkeit der aktivierungsfähigen Herstellungskosten von der Unternehmungslage, DB 1963, S. 1616 - 1619
- Schönnenbeck, H.: Ist die Mehrwertsteuer wirtschaftlich ein durchlaufender Posten? DB 1968, S. 322
- Schrader, R.: Zu den Auswirkungen des Aktiengesetzes 1965 auf das Bilanzsteuerrecht, DB 1966, S. 1144 - 1147
- Schubert, W.: Betriebswirtschaftliche Überlegungen zum Ausweis und zur Verwendung von Gewinn nach dem neuen Aktienrecht, ZfB 1965, S. 818 - 833
- Schwarz, H.: Herstellungskosten (auch steuerlich) in Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Band II, Sp. 2679 - 2686
- Schwarz, H.: Neuere Gesichtspunkte in der Kostenrechnung von Industrie- und Handelsbetrieben, Problematik und Möglichkeiten einer Berücksichtigung in vereinfachter Form, NB 1962, S. 145 - 148
NB 1962, S. 169 - 174
- Schweizer, P.: Die Stellung der Gewinnsteuern in Kosten- theorie und Kostenrechnung, Wpg 1961, S. 89 - 95
- Tallau, H.: Der betriebswirtschaftlich-bilanzielle Gewinnbegriff als Grundlage der aktienrechtlichen Gewinnbegriffe Jahresüberschuß und Bilanzgewinn, ZfB 1969, S. 187 - 202
- Thimmel, K.: Ausweis und Bewertung von Bauleistungen in der Bilanz unter Berücksichtigung des neuen Aktienrechts,
Teil I, DB 1968, S. 181 - 186
Teil II, DB 1968, S. 229 - 236
Teil III, DB 1968, S. 275 - 279

- Thoma, G.: Betriebswirtschaft und Steuerrecht,
(Untertitel: Sollen betriebswirtschaftliche
Methoden, Begriffe und Erkenntnisse bei der
Besteuerung in stärkerem Maße als bisher be-
rücksichtigt werden?)
StbJb 1966/67, S. 15 - 17
- Titze, W.: Zum Streit über den Kostencharakter der Mehr-
wertsteuer und zur Frage des Ausweises der
Mehrwertsteuer in der GuV-Rechnung, DB 1968,
S. 581 - 585
- Traub, K.: Der Barpreis als Anschaffungswert auch bei
Zielkauf, BB 1964, S. 425 - 427
- Tubbesing, G.: Zur verlustfreien Bewertung unfertiger Erzeug-
nisse, Wpg 1965, Nr. 23, S. 617 - 624
- Ullmann, F.: IV. Bilanzvorschriften, Auszug: Juristische
Wochenschrift 1930, Heft 34/35, S. 2633 - 2637
- van der Velde, K.: Vierteljahreszahlungen auf die Vermögensabgabe
als Kostenbestandteil, DB 1953, S. 239
- van der Velde, K.: Kostencharakter der Vermögensabgaben und
der Ertragsteuern auf den Lastenausgleich,
DB 1953, S. 557/558
- van der Velde, K.: Neues zur Ermittlung der Herstellungskosten,
DB 1962, S. 709 - 712
- van der Velde, K.: Problematisches zu den Anschaffungskosten,
DB 1964, S. 526 - 529
- van der Velde, K.: Herstellungskosten in neuester Sicht, DB 1969,
S. 1213 - 1221
- Vogel, H.: Auswirkungen des Aktiengesetzes 1965 auf das
Bilanzsteuerrecht, DB 1966, S. 909 - 912
- Voigt, M.: Zum Kostencharakter der neuen Umsatzsteuer,
BB 1968, S. 584 - 585
- von Wallis, H.: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
und das Steuerrecht aus der Sicht des AktG 1965,
NB 1967, Nr. 2, S. 21 ff.
- Wenzel: Mehrwertsteuer und Erlösausweis in der GuV-
Rechnung, DB 1968, S. 993/994
- Wohlgemuth, M.: Eignung und Verwendbarkeit der Planherstell-
kosten zur bilanziellen Erzeugnisbewertung,
ZfbF 1970, S. 387 - 406

- Ziganke, K.: Hat die Mehrwertsteuer Kostencharakter?
DB 1968, S. 51
- Zybon, A.: Das Verhältnis der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung zur dynamischen Bilanztheorie, ZfHf 1969, S. 610 - 624

III. Gesetze, Verordnungen und Verwaltungsanordnungen

(Nach der Zeitfolge geordnet)

1. Gesetze

- | | | |
|------------|--|---------------------|
| 18. 5.1897 | Handelsgesetzbuch | RGBl. 1897 S. 219 |
| 29. 3.1920 | Einkommensteuergesetz | RGBl. 1920 S. 359 |
| 24. 3.1921 | Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 29. März 1920 | RGBl. 1921 S. 313 |
| 10. 8.1925 | Einkommensteuergesetz | RGBl. 1925 I S. 189 |
| 22. 5.1931 | Reichsabgabenordnung | RGBl. 1931 I S. 161 |
| 30. 1.1937 | Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktiengesetz) | RGBl. 1937 I S. 107 |
| 14. 3.1952 | Biersteuergesetz | BGBl. 1952 I S. 149 |
| 26. 3.1952 | Gesetz über die Behandlung von Zuwendungen an betriebliche Pensionskassen und Unterstützungskassen bei den Steuern vom Einkommen und Ertrag (Zuwendungsgesetz) | BGBl. 1952 I S. 206 |
| 14. 8.1952 | Lastenausgleichsgesetz | BGBl. 1952 I S. 446 |
| 6. 3.1953 | Tabaksteuergesetz (TabStG) | BGBl. 1953 I S. 169 |
| 18.12.1956 | Gesetz zur vorläufigen Regelung des Rechts der Industrie- und Handelskammern | BGBl. 1956 I S. 920 |
| 22. 7.1959 | Leuchtmittelsteuergesetz (LeuchtmStG) | BGBl. 1959 I S. 613 |

24. 7.1959	Wechselsteuergesetz (WStG)	BGBI. 1959 I S. 537
24. 7.1959	Versicherungssteuergesetz (VersStG)	BGBI. 1959 I S. 540
19. 8.1959	Zuckersteuergesetz (ZuckStG)	BGBI. 1959 I S. 645
2. 1.1961	Kraftfahrzeugsteuergesetz (KraftStG)	BGBI. 1961 I S. 2
9. 6.1961	Zündwarensteuergesetz (ZündwStG)	BGBI. 1961 I S. 729
20.12.1963	Mineralölsteuergesetz (MinöStG 1964)	BGBI. 1963 I S. 1003
2. 8.1965	Gesetz zur Änderung des Handelsgesetzbuches und der Reichsabgabenordnung	BGBI. 1965 I S. 665
6. 9.1965	Aktiengesetz (AktG)	BGBI. 1965 I S. 1089
6. 9.1965	Einführungsgesetz zum Aktiengesetz	BGBI. 1965 I S. 1185
29. 5.1967	Umsatzsteuergesetz - Mehrwertsteuer - (UStG 1967)	BGBI. 1967 I S. 545
10. 3.1967	Gesetz zur Änderung strafrechtlicher Vor- schriften der Reichsab- gabenordnung und anderer Gesetze (AOStfÄndG)	BGBI. 1967 I S. 877
12. 8.1968	Zweites Gesetz zur Änderung strafrecht- licher Vorschriften der Reichsabgabenordnung und anderer Gesetze	BGBI. 1968 I S. 953
20.12.1963	Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuer- gesetzes	BGBI. 1968 I S. 1393
28.12.1968	Gesetz über die Be- steuerung des Straßen- güterverkehrs (StraGüVerkStG)	BGBI. 1968 I S. 1461
16. 5.1969	Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes	BGBI. 1969 I S. 421
27. 7.1969	Gesetz über die Fort- zahlung des Arbeitsent- gelts im Krankheitsfalle und über Änderungen des Rechts der gesetzlichen Krankenversicherung	BGBI. 1969 I S. 946

18. 8.1969	Gesetz über die Gewährung von Investitionszulagen und zur Änderung steuerrechtlicher und prämienrechtlicher Vorschriften	BGBI. 1969 I S. 1211
13.10.1969	Körperschaftsteuergesetz (KStG 1968)	BGBI. 1969 I S. 1869
20.10.1969	Gewerbesteuergesetz (GewStG 1968)	BGBI. 1969 I S. 2021
4. 6.1970	Drittes Gesetz zur Änderung des Zuckersteuergesetzes	BGBI. 1970 I S. 673
27. 6.1970	Drittes Gesetz zur Förderung der Vermögensbildung der Arbeitnehmer (3. VermBG)	BGBI. 1970 I S. 930
29.10.1970	Gesetz zur Förderung der Berliner Wirtschaft (Berlinförderungsgesetz - BerlinFG -)	BGBI. 1970 I S. 1482
27. 8.1971	Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes	BGBI. 1971 I S. 1425
30. 8.1971	Gesetz zur Anpassung verschiedener Vorschriften über die Finanzbeziehungen zwischen dem Bund und den Ländern an die Neuordnung der Finanzverfassung (Finanzanpassungsgesetz - FAnpG -)	BGBI. 1971 I S. 1426
1.12.1971	Einkommensteuergesetz (EStG 1971)	BGBI. 1971 I S. 1882
15. 1.1972	Betriebsverfassungsgesetz	BGBI. 1972 I S. 13
28. 2.1972	Gesetz über die weitere Finanzierung von Maßnahmen zur Verbesserung der Verkehrsverhältnisse der Gemeinden und des Bundesstraßenbaus (Verkehrsfinanzgesetz 1971)	BGBI. 1972 I S. 201

3. 3.1972	Elftes Gesetz zur Änderung des Tabaksteuergesetzes	BGBI. 1972 I S. 261
26. 6.1973	Steueränderungsgesetz 1973	BStBl. 1973 I S. 545
7. 8.1973	Gesetz zur Änderung des Grundsteuerrechts	BGBI. 1973 I S. 965

2. Verordnungen

19. 9.1931	Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie	RGBI. 1931 I S. 493
10. 2.1967	Erste Verordnung über steuerliche Konjunkturmaßnahmen	BGBI. 1967 I S. 190
9. 2.1972	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV 1971)	BGBI. 1972 I S. 126

3. Verwaltungsanordnungen

15.11.1938	Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber (LSÖ)	RGBI. 1938 I S. 1624
12. 2.1942	Verordnung über die Änderung der Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber (LSÖ) und der Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Bauleistungen für öffentliche Auftraggeber (LSBÖ) (Ändg LSÖ LSBÖ)	RGBI. 1942 I S. 89
21.11.1953	Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten (LSÖ)	

- | | | |
|------------|---|--|
| 15. 8.1957 | Amtliche AfA -
Tabellen in der Fas-
sung der I. - 11. Er-
gänzung IV A/5 - S 1479 -
229/57 bis 36/65 | Sammlung: Steuerta-
bellen (München 1972) |
| 31. 7.1959 | Verwaltungsanordnung über
die Änderung und Ergän-
zung der Einkommensteuer
- Richtlinien für das
Kalenderjahr 1955 in der
Fassung der Einkommen-
steuer - Ergänzungsricht-
linien für die Kalender-
jahre 1956 und 1957
(ESTER 1958) | BStBl. 1959 I S. 531 |
| 31. 1.1964 | Verfügung der OFD Düssel-
dorf S 2209 A - St 111:
Zweifelsfragen zum Beginn
der AfA | StEK ES+G § 7 Nr. 19 |
| 28. 6.1969 | BdF - Erlaß
IV A/3 - S 7300 - 48/69:
Umsatzsteuergesetz 1967
(Mehrwertsteuer),
Vorsteuerabzug
(§ 15 UStG 1967) | BStBl. 1969 I S. 349 |
| 11. 4.1973 | Allgemeine Verwaltungsvor-
schrift über die Änderung
und Ergänzung der Einkom-
mensteuer-Richtlinien für
das Kalenderjahr 1969
(ESTER 1972) | BStBl. 1973 I S. 154 |

4. Recht der Europäischen Gemeinschaften

- | | | |
|------------|--|---|
| 26.11.1968 | Verordnung Nr. 1899/68 des
Rates der Europäischen Gemein-
schaften über die Durchführung
einer Lohnerhebung in der In-
dustrie einschließlich der En-
ergiewirtschaft und der Wasser-
versorgung | Amtsblatt der Euro-
päischen Gemeinschaften
- Ausgabe in deutscher
Sprache -
Nr. L 289 v. 29.11.1968,
S. 4 |
|------------|--|---|

IV. Gerichtliche Entscheidungen und Gutachten

(Nach der Zeitfolge geordnet)

1. Reichsfinanzhof

26. 9.1928	Urteil VI A	1031/28	RStB1. 1928 S.	363
20.11.1928	Urteil I A	244/28	RStB1. 1929 S.	32
29. 8.1929	Urteil I A a	420/29	RStB1. 1929 S.	543
6. 2.1930	Urteil VI A	1789/29	RStB1. 1930 S.	346
5.11.1930	Urteil VI A	1097/30	RStB1. 1931 S.	107
9. 1.1931	Urteil I A	245/30	RStB1. 1931 S.	307
30. 8.1932	Urteil VI A	2231/31	RStB1. 1933 S.	30
20. 9.1932	Urteil VI A	165/31	StuW 1933 Nr.	32
29. 9.1932	Urteil I A	34/32	StuW 1933 Nr.	135
1. 2.1933	Urteil VI A	1883 - 1885/31	RStB1. 1933 S.	1062
5. 7.1933	Urteil VI A	1756/32	RStB1. 1933 S.	763
5.12.1933	Urteil I A	31/33	RStB1. 1934 S.	621
23. 5.1935	Urteil I A	110/33	RStB1. 1935 S.	1467
7. 4.1936	Urteil I A	291/34	RStB1. 1936 S.	755
28. 7.1936	Urteil I A	145/36	RStB1. 1936 S.	1002
16.12.1936	Urteil VI A	587/35	RStB1. 1937 S.	106
22.11.1938	Urteil I	364/38	RStB1. 1939 S.	356
4. 2.1939	Gutachten Gr. S. D	7/38	RStB1. 1939 S.	321
	darin abgedruckt: Schreiben des RdF an den BFH vom 13.11.1938 - S 2540 - 20 III -			
1. 3.1939	Urteil VI	125/39	RStB1. 1939 S.	630
10.10.1939	Urteil I	42/39	RStB1. 1940 S.	577
21.11.1939	Urteil I	67/39	RStB1. 1940 S.	683
5. 3.1940	Urteil I	67/39		
	Bestätigung des RFH-Bescheides vom 21.11.1939			
4. 6.1940	Urteil III	74/39	RStB1. 1940 S.	1067

2. Oberster Finanzgerichtshof

28. 2.1948 Urteil I 10/47 StRK § 4 EStG R 4

3. Bundesfinanzhof

27. 8.1953 Urteil IV 34/53 (nicht amtlich veröffentlicht)	StRK § 6 Abs. 1 Ziff. 1 EStG R 16
28. 1.1954 Urteil IV 255/53 U	BStBl. 1954 III S. 109
11. 2.1955 Urteil IV 102/53	BStBl. 1955 III S. 165
15. 9.1955 Urteil IV 269/54 U	BStBl. 1955 III S. 345
14. 2.1956 Urteil I 239/54 U	BStBl. 1956 III S. 102
13. 8.1957 Urteil I 18/57 U	BStBl. 1957 III S. 349
8.10.1957 Urteil I 86/57 U	BStBl. 1957 III S. 442
7.11.1957 Urteil IV 33/56 U	BStBl. 1958 III S. 65
1. 4.1958 Urteil I 60/57	BStBl. 1958 III S. 291
13. 5.1958 Urteil I 290/56 U	BStBl. 1958 III S. 331
5. 8.1958 Urteil I 70/57 U	BStBl. 1958 III S. 392 - 394
26. 1.1960 Gutachten I D 1/58 S	BStBl. 1960 III S. 191
2. 6.1960 Urteil IV 114/58	HFR 1961 S. 73
11.10.1960 Urteil I 175/60 U	BStBl. 1960 III S. 492
18.10.1960 Urteil I 198/60	BStBl. 1960 III S. 495
15.11.1960 Urteil I 189/60 U	BStBl. 1961 III S. 48
7. 7.1961 Urteil VI 51/61 S	BStBl. 1961 III S. 433
26. 7.1962 Urteil IV 14/59 U	BStBl. 1962 III S. 389
4. 9.1962 Urteil I 198/61 U	BStBl. 1963 III S. 7
29. 1.1965 Urteil VI 317/63 U	BStBl. 1965 III S. 179
15. 2.1966 Urteil I 103/63	BStBl. 1966 III S. 468
18. 2.1966 Urteil VI 326/65	BStBl. 1966 III S. 496
22. 8.1966 Beschluß Gr. S. 2/66	BStBl. 1966 III S. 672
13. 7.1967 Urteil IV 138/63	BStBl. 1968 II S. 11
26. 7.1967 Urteil I 138/65	BStBl. 1967 III S. 733
31. 7.1967 Urteil I 219/63	BStBl. 1968 II S. 22
24. 5.1968 Urteil VI R 6/67	BStBl. 1968 II S. 574
3.12.1970 Urteil IV R 216/67	BStBl. 1971 II S. 323
24. 2.1972 Urteil IV R 4/68	BStBl. 1972 II S. 422

4. Finanzgerichte

- | | | |
|------------|--|-----------------|
| 7.12.1962 | Niedersächsisches FG
Urteil VI Kö 64/62 | EFG 1963 S. 458 |
| 5. 5.1970 | FG Berlin
Urteil IV 129/69 | EFG 1970 S. 430 |
| 15. 9.1971 | FG Berlin
Urteil II 204/69 | EFG 1972 S. 3 |

5. Sonstige Gerichte

- | | | |
|------------|--------------------------------------|------------------------|
| 11. 2.1927 | Reichsgerichtshof
Urteil II 94/26 | RGZ, 116. Band, S. 119 |
|------------|--------------------------------------|------------------------|

V. Sonstige Quellen

1. Bundestags - Drucksachen

- | | |
|---------|--|
| IV/171 | Begründung des Regierungsentwurfs eines
Aktiengesetzes und eines Einführungsgesetzes
zum Aktiengesetz |
| V/2398 | Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des
Einkommensteuergesetzes
(= Drucksache des Bundesrates 253/68) |
| /3187 | Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des
Einkommensteuergesetzes |
| V/3890 | Entwurf eines Gesetzes über die Gewährung
von Investitionszulagen und zur Änderung
steuerrechtlicher und prämienrechtlicher
Vorschriften |
| V/4287 | Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses
(14. Ausschuß) über den von der Bundesregierung
eingebrachten Entwurf eines Gesetzes über die
Gewährung von Investitionszulagen |
| VI/1109 | Entwurf einer Verordnung des Rates der Europäischen
Gemeinschaften:
Satzung einer Europäischen Aktiengesellschaft |
| IV/2865 | Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Handels-
gesetzbuches und der Reichsabgabenordnung |

- 7/1281 Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung
der betrieblichen Altersversorgung
- 7/1470 Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes
(= Bundesrats-Drucksache 700/73)

2. Sonstige Gesetzesentwürfe und Gesetzesbegründungen

Begründung zum Einkommensteuergesetz 1934, RStBl. 1934 S. 33

Vorschlag einer vierten Richtlinie des Rates aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) zur Koordinierung der Schutzbestimmungen, die den Mitgliedstaaten den Gesellschaften im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter hinsichtlich der Gliederung und des Inhalts des Jahresabschlusses und des Lageberichtes sowie hinsichtlich der Bewertungsmethoden und der Offenlegung dieser Dokumente vorgeschrieben sind, von der Kommission dem Rat vorgelegt am 16. November 1971, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften, Nr. C 7, vom 28.2.1972, S. 11

3. Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IdW)

- FG 11/33 Ausweis von Löhnen und Gehältern in der Gewinn- und Verlustrechnung,
IdW, Die Fachgutachten ..., 1956, S. 75
- NA 4/66 Untergrenze der Herstellungskosten,
IdW, Die Fachgutachten . . . ,
Ergänzung 1967, S. 87
- NA 5/66 Zur Bewertung der Vorräte,
IdW, Die Fachgutachten . . . ,
Ergänzung 1967, S. 89
- HFA 3/68 Die Behandlung der Mehrwertsteuer im Jahresabschluß der AG,
IdW, Die Fachgutachten . . . ,
Ergänzung 1967, S. 76/5.

Anlagenverzeichnis

<u>Anlage 1</u>	Handels- und aktienrechtliche Vorschriften
HGB	§ 39 § 40
AktG	§ 149 § 151 § 152 Abs. I §§ 153 - 155 § 157 § 160 Abs. II § 256
<u>Anlage 2</u>	Steuerliche Vorschriften
EStG	§ 4 § 5 § 6 § 7 Abs. I, II und VI
EStDV	§ 90
<u>Anlage 3</u>	Einkommensteuerrichtlinien
Abschn.	33
"	36 Abs. II und III
<u>Anlage 4</u>	Auswirkung der Bestandsbewertung zu Teilkosten auf das Ergebnis (Beispielsrechnungen)
<u>Anlage 5</u>	EWG-Fragebogen Lohnstatistik
<u>Anlage 6</u>	Ableitung der bilanziellen Herstellungskosten aus der Kostenrechnung (Kosten nach LSP)

§ 39 HGB Inventar, Bilanz

- (1) Jeder Kaufmann hat bei dem Beginne seines Handelsgewerbes seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines baren Geldes und seine sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen, dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände anzugeben und einen das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellenden Abschluß zu machen.
- (2) Er hat demnächst für den Schluß eines jeden Geschäftsjahrs ein solches Inventar und eine solche Bilanz aufzustellen; die Dauer des Geschäftsjahrs darf zwölf Monate nicht überschreiten. Die Aufstellung des Inventars und der Bilanz ist innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit zu bewirken.
- (3) Bei der Aufstellung des Inventars für den Schluß eines Geschäftsjahrs bedarf es einer körperlichen Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt nicht, soweit durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden anderen Verfahrens gesichert ist, daß der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne die körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgestellt werden kann.
- (4) In dem Inventar für den Schluß eines Geschäftsjahrs brauchen Vermögensgegenstände nicht verzeichnet zu werden, wenn
 1. der Kaufmann ihren Bestand auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme oder auf Grund eines nach Absatz 3 zulässigen anderen Verfahrens nach Art, Menge und Wert in einem besonderen Inventar verzeichnet hat, das für einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor oder der beiden ersten Monate nach dem Schluß des Geschäftsjahrs aufgestellt ist, und
 2. auf Grund des besonderen Inventars durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahrens gesichert ist, daß der am Schluß des Geschäftsjahrs vorhandene Bestand der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt ordnungsgemäß bewertet werden kann.

§ 40. Währung, Bewertung

- (1) Die Bilanz ist in Reichswährung aufzustellen.
- (2) Bei der Aufstellung des Inventars und der Bilanz sind sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden nach dem Werte anzusetzen, der ihnen in dem Zeitpunkte beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet.
- (3) Zweifelhafte Forderungen sind nach ihrem wahrscheinlichen Werte anzusetzen, uneinbringliche Forderungen abzuschreiben.
- (4) Soweit dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, können bei der Aufstellung des Inventars und der Bilanz
 1. annähernd gleichwertige oder solche gleichartigen Vermögensgegenstände, bei denen nach der Art des Bestandes oder auf Grund sonstiger Umstände ein Durchschnittswert bekannt ist, zu einer Gruppe zusammengefaßt werden,
 2. Gegenstände des Anlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe des Vorratsvermögens mit einer gleichbleibenden Menge und mit einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, wenn ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt. Jedoch ist in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen.

§ 149. AktG. Inhalt des Jahresabschlusses

- (1) Der Jahresabschluß hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Er ist klar und übersichtlich aufzustellen und muß im Rahmen der Bewertungsvorschriften einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft geben.
- (2) Soweit in den folgenden Vorschriften nichts anderes bestimmt ist, sind die Vorschriften des Vierten Abschnitts des Ersten Buchs des Handelsgesetzbuches über Handelsbücher anzuwenden.

§ 151 AktG - Gliederung der Jahresbilanz

- (1) In der Jahresbilanz sind, wenn der Geschäftszweig keine abweichende Gliederung bedingt, die gleichwertig sein muß, unbeschadet einer weiteren Gliederung folgende Posten gesondert auszuweisen:

Auf der Aktivseite:

I. Ausstehende Einlagen auf das Grundkapital; davon eingefordert:

II. Anlagevermögen:

A. Sachanlagen und immaterielle Anlagewerte:

1. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Geschäfts-, Fabrik- und anderen Bauten;
2. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Wohnbauten;
3. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten;
4. Bauten auf fremden Grundstücken, die nicht zu Nummer 1 oder 2 gehören;
5. Maschinen und maschinelle Anlagen;
6. Betriebs- und Geschäftsausstattung;
7. Anlagen im Bau und Anzahlungen auf Anlagen;
8. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte sowie Lizenzen an solchen Rechten.

B. Finanzanlagen:

1. Beteiligungen;
2. Wertpapiere des Anlagevermögens, die nicht zu Nummer 1 gehören;
3. Ausleihungen mit einer Laufzeit von mindestens vier Jahren; davon durch Grundpfandrechte gesichert:

III. Umlaufvermögen:

A. Vorräte:

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;
2. unfertige Erzeugnisse;
3. fertige Erzeugnisse, Waren.

B. Andere Gegenstände des Umlaufvermögens:

1. geleistete Anzahlungen, soweit sie nicht zu II A Nr. 7 gehören;
2. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen;
davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr:
3. Wechsel;
davon bundesbankfähig:
4. Schecks;
5. Kassenbestand, Bundesbank- und Postscheckguthaben;
6. Guthaben bei Kreditinstituten;
7. Wertpapiere, die nicht zu Nummer 3, 4, 8 oder 9 oder zu II B gehören;
8. eigene Aktien unter Angabe ihres Nennbetrags;
9. Anteile an einer herrschenden oder an der Gesellschaft mit Mehrheit beteiligten Kapitalgesellschaft oder bergrechtlichen Gewerkschaft unter Angabe ihres Nennbetrags, bei Kuxen ihrer Zahl;
10. Forderungen an verbundene Unternehmen;
11. Forderungen aus Krediten, die
 - a) unter § 89,
 - b) unter § 115fallen;
12. sonstige Vermögensgegenstände.

IV. Rechnungsabgrenzungsposten

V. Bilanzverlust

Auf der Passivseite:

I. Grundkapital

II. Offene Rücklagen:

1. gesetzliche Rücklage;
2. andere Rücklagen (freie Rücklagen).

III. Wertberichtigungen

IV. Rückstellungen:

1. Pensionsrückstellungen;
2. andere Rückstellungen.

V. Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mindestens vier Jahren:

1. Anleihen;
davon durch Grundpfandrechte gesichert;
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
davon durch Grundpfandrechte gesichert;
3. sonstige Verbindlichkeiten;
davon durch Grundpfandrechte gesichert;

Von Nummern 1 bis 3 sind vor Ablauf von vier Jahren fällig:

VI. Andere Verbindlichkeiten:

1. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;
2. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel;
3. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten, soweit sie nicht zu V gehören;
4. erhaltene Anzahlungen;
5. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen;
6. sonstige Verbindlichkeiten.

VII. Rechnungsabgrenzungsposten

VIII. Bilanzgewinn

- (2) Sind unter einen Posten fallende Gegenstände bei einer Gesellschaft nicht vorhanden, so braucht der Posten nicht aufgeführt zu werden.
- (3) Fällt ein Gegenstand unter mehrere Posten, so ist bei dem Posten, unter dem er ausgewiesen wird, die Mitzugehörigkeit zu den anderen Posten zu vermerken, wenn dies zur Aufstellung einer klaren und übersichtlichen Jahresbilanz nötig ist. Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen sind in der Regel als solche auszuweisen; werden sie unter anderen Posten ausgewiesen, so muß diese Eigenschaft vermerkt werden. Eigene Aktien und Anteile an einer herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Kapitalgesellschaft oder bergrechtlichen Gewerkschaft dürfen nicht unter anderen Posten aufgeführt werden.
- (4) Abschreibungen, Wertberichtigungen, Rückstellungen und Einstellungen in Sonderposten mit Rücklageanteil sind bereits in der Jahresbilanz vorzunehmen. Gleiches gilt für Entnahmen aus offenen Rücklagen sowie für Einstellungen in offene Rücklagen, die nach Gesetz oder Satzung vorzunehmen sind oder die Vorstand

und Aufsichtsrat auf Grund des § 58 Abs. 2 vornehmen. Der Überschuß der Aktivposten über die Passivposten (Bilanzgewinn) oder der Überschuß der Passivposten über die Aktivposten (Bilanzverlust) ist am Schluß der Jahresbilanz unterteilt und gesondert auszuweisen.

- (5) In der Jahresbilanz sind, sofern sie nicht auf der Passivseite auszuweisen sind, in voller Höhe gesondert zu vermerken

1. Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln;
2. Verbindlichkeiten aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften;
3. Verbindlichkeiten aus Gewährleistungsverträgen;
4. Haftung aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten.

Sie sind auch dann zu vermerken, wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen. Besteht die Verbindlichkeit oder die Haftung gegenüber verbundenen Unternehmen, so ist dies bei den einzelnen Vermerken unter Angabe des Betrages anzugeben.

§ 152 Abs. 1 AktG Vorschriften zu einzelnen Posten der Jahresbilanz

- (1) Beim Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die am Abschlußstichtag bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gesellschaft zu dienen. Die Zugänge und Abgänge, die Zuschreibungen, die für das Geschäftsjahr gemachten Abschreibungen sowie die Umbuchungen sind bei den einzelnen Posten des Anlagevermögens gesondert aufzuführen.

§ 153 AktG Wertansätze der Gegenstände des Anlagevermögens

- (1) Gegenstände des Anlagevermögens sind zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um Abschreibungen oder Wertberichtigungen nach § 154 anzusetzen. Zugänge sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufzuführen.

- (2) Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen in angemessenem Umfang Abnutzungen und sonstige Wertminderungen sowie angemessene Teile der Betriebs- und Verwaltungskosten eingerechnet werden, die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen; Vertriebskosten gelten nicht als Betriebs- und Verwaltungskosten.
- (3) Für immaterielle Anlagewerte darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben wurden.
- (4) Die Aufwendungen für die Gründung und Kapitalbeschaffung (§§ 182 bis 221) dürfen nicht als Aktivposten eingesetzt werden. Die Kosten der Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs der Gesellschaft dürfen unter die Posten des Anlagevermögens aufgenommen werden. Der Betrag ist gesondert auszuweisen und in jedem folgenden Geschäftsjahr zu mindestens einem Fünftel durch Abschreibungen zu tilgen.
- (5) Für den Geschäfts- oder Firmenwert darf kein Aktivposten eingesetzt werden. Übersteigt jedoch die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens im Zeitpunkt der Übernahme, so darf der Unterschied unter die Posten des Anlagevermögens aufgenommen werden. Der Betrag ist gesondert auszuweisen und in jedem folgenden Geschäftsjahr zu mindestens einem Fünftel durch Abschreibungen zu tilgen.

§ 154 AktG Abschreibungen, Wertberichtigungen

- (1) Bei den Gegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen oder Wertberichtigungen zu vermindern. Der Plan muß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach einer den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Abschreibungsmethode auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Gegenstand voraussichtlich genutzt werden kann.
- (2) Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, können bei Gegenständen des Anlagevermögens außerplanmäßige Abschreibungen oder Wertberichtigungen vorgenommen werden, um die Gegenstände
 1. mit dem niedrigeren Wert, der ihnen am Abschlußstichtag beizulegen ist, oder
 2. mit dem niedrigeren Wert, der für Zwecke der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag für zulässig gehalten wird,

anzusetzen; sie sind vorzunehmen bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung. Der niedrigere Wertansatz darf beibehalten werden, auch wenn die Gründe der außerplanmäßigen Abschreibung oder Wertberichtigung nicht mehr bestehen.

§ 155 AktG Wertansätze der Gegenstände des Umlaufvermögens

- (1) Die Gegenstände des Umlaufvermögens sind zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, soweit nicht ein niedrigerer Wertansatz nach Absatz 2 geboten oder nach den Absätzen 3 und 4 zulässig ist. Für die Berechnung der Herstellungskosten gilt § 153 Abs. 2. Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, kann für den Wertansatz gleichartiger Gegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, daß die zuerst oder daß die zuletzt angeschafften oder hergestellten Gegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind.
- (2) Sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten höher als der Wert, der sich aus dem Börsen- oder Marktpreis am Abschlußstichtag ergibt, so ist dieser Wert anzusetzen. Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Gegenständen am Abschlußstichtag beizulegen ist, so ist dieser Wert anzusetzen.
- (3) Die Gegenstände des Umlaufvermögens dürfen mit einem niedrigeren Wert als dem Wert nach Absatz 1 oder Absatz 2 angesetzt werden, soweit der niedrigere Wertansatz
 1. bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist, um zu verhindern, daß in der nächsten Zukunft der Wertansatz dieser Gegenstände auf Grund von Wertschwankungen geändert werden muß oder
 2. für Zwecke der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag für zulässig gehalten wird.
- (4) Ein niedrigerer Wertansatz nach den Absätzen 2 oder 3 darf beibehalten werden, auch wenn seine Gründe nicht mehr bestehen.

§ 157 AktG Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

- (1) In der Gewinn- und Verlustrechnung sind, wenn der Geschäftszweig keine abweichende Gliederung bedingt, die gleichwertig sein muß, unbeschadet einer weiteren Gliederung folgende Posten in Staffelform gesondert auszuweisen:

1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3. andere aktivierte Eigenleistungen
4. Gesamtleistung
5. Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie für bezogene Waren
6. Rohertrag/Pohaufwand
7. Erträge aus Gewinngemeinschaften, Gewinnabführungs- und Teilgewinnabführungsverträgen
8. Erträge aus Beteiligungen
9. Erträge aus den anderen Finanzanlagen
10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
11. Erträge aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens und aus Zuschreibungen zu Gegenständen des Anlagevermögens
12. Erträge aus der Herabsetzung der Pauschalwertberichtigung zu Forderungen
13. Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen
14. sonstige Erträge
davon außerordentliche
15. Erträge aus Verlustübernahme
16. Löhne und Gehälter
17. soziale Abgaben
18. Aufwendungen für Altersversorgung und Unterstützung
19. Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Sachanlagen und immaterielle Anlagewerte
20. Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Finanzanlagen mit Ausnahme des Betrags, der in die Pauschalwertberichtigung zu Forderungen eingestellt ist
21. Verluste aus Wertminderungen oder dem Abgang von Gegenständen des Umlaufvermögens außer Vorräten (§ 151 Abs. 1 Aktivseite III B) und Einstellung in die Pauschalwertberichtigung zu Forderungen
22. Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens
23. Zinsen und ähnliche Aufwendungen
24. Steuern
 - a) vom Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen
 - b) sonstige
25. Aufwendungen aus Verlustübernahme
26. sonstige Aufwendungen

27. auf Grund einer Gewinngemeinschaft, eines Gewinnabführungs- und eines Teilgewinnabführungsvertrages abgeführte Gewinne
 28. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag
 29. Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr
 30. Entnahmen aus offenen Rücklagen
 - a) aus der gesetzlichen Rücklage
 - b) aus freien Rücklagen
 31. Einstellungen aus dem Jahresüberschuß in offene Rücklagen
 - a) in die gesetzliche Rücklage
 - b) in freie Rücklagen
 32. Bilanzgewinn/Bilanzverlust
- (2) Sind unter einen Posten fallende Aufwendungen oder Erträge bei einer Gesellschaft nicht angefallen, so braucht der Posten nicht ausgewiesen zu werden.
- (3) Werden Aufwendungen oder Erträge unter einem anderen Posten ausgewiesen als gleichartige Aufwendungen oder Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung für das vorausgegangene Geschäftsjahr, so ist dies unter Angabe des auf sie entfallenden Betrags in der Gewinn- und Verlustrechnung zu vermerken.
- (4) Sind am Abschlußstichtag keine Aktien der Gesellschaft an einer deutschen Börse zum amtlichen Handel zugelassen oder in den geregelten Freiverkehr einbezogen und ist auch nicht die Zulassung von Aktien zum amtlichen Handel an einer deutschen Börse beantragt, so brauchen die Posten unter Absatz 1 Nr. 1 bis 5 nicht gesondert ausgewiesen zu werden, wenn
1. die Bilanzsumme drei Millionen Deutsche Mark nicht übersteigt oder
 2. die Gesellschaft eine Familiengesellschaft ist und die Bilanzsumme zehn Millionen Deutsche Mark nicht übersteigt; als Familiengesellschaften gelten solche Aktiengesellschaften, deren Aktionär eine einzelne natürliche Person ist oder deren Aktionäre natürliche Personen sind, die untereinander im Sinne von § 10 Nr. 2 bis 5 des Steueranpassungsgesetzes vom 16. Oktober 1934 (Reichsgesetzblatt I S. 925) verwandt oder verschwägert sind.
- Macht eine Familiengesellschaft von der Befugnis nach Satz 1 Gebrauch, so kann jeder Aktionär verlangen, daß ihm in der Hauptversammlung über den Jahresabschluß die Gewinn- und Verlustrechnung in der Form vorgelegt wird, die sie ohne Anwendung des Satzes 1 hätte.

§ 160 Abs. 2 AktG

Im Geschäftsbericht ist ferner der Jahresabschluß zu erläutern. Dabei sind die Bewertungs- und Abschreibungsmethoden so vollständig anzugeben, wie es zur Vermittlung eines möglichst sicheren Einblicks in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft erforderlich ist; auf die Angabe dieser Methoden im Geschäftsbericht für ein früheres Geschäftsjahr, das nicht weiter zurückliegt als das dritte vorausgegangene Geschäftsjahr, kann Bezug genommen werden. In jedem Geschäftsbericht sind zu den einzelnen Posten des Anlagevermögens die Abschreibungen und Wertberichtigungen anzugeben, die auf Zugänge des Geschäftsjahrs gemacht worden sind. In jedem Geschäftsbericht sind ferner Abweichungen des Jahresabschlusses von dem letzten Jahresabschluß, die die Vergleichbarkeit mit dem letzten Jahresabschluß beeinträchtigen, namentlich wesentliche Änderungen der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden einschließlich der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen oder Wertberichtigungen zu erörtern; dabei brauchen Einzelheiten nicht angegeben zu werden. Wird infolge von Änderungen der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden einschließlich der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen oder Wertberichtigungen ein Jahresüberschuß oder Jahresfehlbetrag ausgewiesen, der um mehr als zehn vom Hundert unter oder über dem Betrag liegt, der ohne die Änderung auszuweisen wäre, so ist der Unterschiedsbetrag anzugeben, wenn er einhalb vom Hundert des Grundkapitals übersteigt.

§ 256 AktG - Nichtigkeit

- (1) Ein festgestellter Jahresabschluß ist außer in den Fällen des § 173 Abs. 3, § 234 Abs. 3 und § 235 Abs. 2 nichtig, wenn
 1. er durch seinen Inhalt Vorschriften verletzt, die ausschließlich oder überwiegend zum Schutze der Gläubiger der Gesellschaft oder sonst im öffentlichen Interesse gegeben sind,
 2. er nicht nach § 162 Abs. 1 und 3 geprüft worden ist,
 3. er von Personen geprüft worden ist, die nicht zum Abschlußprüfer bestellt sind oder nach § 164 nicht Abschlußprüfer sein können,
 4. bei seiner Feststellung die Bestimmungen des Gesetzes oder der Satzung über die Einstellung von Beträgen in offene Rücklagen oder über die Entnahme von Beträgen aus offenen Rücklagen verletzt worden sind.
- (2) Ein von Vorstand und Aufsichtsrat festgestellter Jahresabschluß ist außer nach Absatz 1 nur nichtig, wenn der Vorstand oder der Aufsichtsrat bei seiner Feststellung nicht ordnungsgemäß mitgewirkt hat.

- (3) Ein von der Hauptversammlung festgestellter Jahresabschluß ist außer nach Absatz 1 nur nichtig, wenn die Feststellung
1. in einer Hauptversammlung beschlossen worden ist, die nicht nach § 121 Abs. 2 und 3 einberufen war, es sei denn, daß alle Aktionäre erschienen oder vertreten waren,
 2. nicht nach § 130 Abs. 1, 2 und 4 beurkundet ist,
 3. auf Anfechtungsklage durch Urteil rechtskräftig für nichtig erklärt worden ist.
- (4) Wegen Verstoßes gegen die Vorschriften über die Gliederung des Jahresabschlusses (§§ 151, 152, 157 bis 159) sowie wegen der Nichtbeachtung von Formblättern, nach denen der Jahresabschluß zu gliedern ist, ist der Jahresabschluß nur nichtig, wenn seine Klarheit und Übersichtlichkeit dadurch wesentlich beeinträchtigt sind. Eine wesentliche Beeinträchtigung liegt namentlich vor, wenn
1. in der Bilanz § 152 Abs. 1 Satz 2, Abs. 6 und 8 nicht beachtet ist, oder
 2. in der Gewinn- und Verlustrechnung die Posten § 157 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 nicht gesondert ausgewiesen sind, obgleich die Voraussetzungen des § 157 Abs. 4 nicht vorliegen, oder wenn Aufwendungen oder Erträge, die unter die Posten § 157 Abs. 1 Nr. 7, 15, 24, 25 oder 27 fallen, nicht unter diesen Posten ausgewiesen sind.
- (5) Wegen Verstoßes gegen die Bewertungsvorschriften ist der Jahresabschluß nur nichtig, wenn
1. Posten überbewertet oder
 2. Posten unterbewertet sind und dadurch die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft vorsätzlich unrichtig wiedergegeben oder verschleiert wird.
- Überbewertet sind Aktivposten, wenn sie mit einem höheren Wert, Passivposten, wenn sie mit einem niedrigeren Betrag angesetzt sind, als nach §§ 153 bis 156 zulässig ist. Unterbewertet sind Aktivposten, wenn sie mit einem niedrigeren Wert, Passivposten, wenn sie mit einem höheren Betrag angesetzt sind, als nach §§ 153 bis 156 zulässig ist.
- (6) Die Nichtigkeit nach Absatz 1 Nr. 1, 3 und 4, Absatz 2, Absatz 3 Nr. 1 und 2, Absatz 4 und 5 kann nicht mehr geltend gemacht werden, wenn seit der Bekanntmachung des Jahresabschlusses im Bundesanzeiger in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 3 und 4, des Absatzes 2 und des Absatzes 3 Nr. 1 und 2 sechs Monate, in den anderen Fällen drei Jahre verstrichen sind. Ist bei Ablauf der Frist eine Klage auf Feststellung der Nichtigkeit des Jahresabschlusses rechtshängig, so verlängert sich die Frist, bis über die Klage rechtskräftig entschieden ist oder sie sich auf andere Weise endgültig erledigt hat.
- (7) Für die Klage auf Feststellung der Nichtigkeit gegen die Gesellschaft gilt § 249 sinngemäß.

§ 4 EStG Gewinnbegriff im allgemeinen

- (1) Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahrs entnommen hat. Einlagen sind alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahrs zugeführt hat. Bei der Ermittlung des Gewinns sind die Vorschriften über die Betriebsausgaben (Absätze 4 bis 7), über die Bewertung (§§ 6, 6a) und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung (§ 7) zu befolgen. Der Wert des Grund und Bodens, der zum Anlagevermögen gehört, bleibt außer Ansatz.
- (2) Der Steuerpflichtige darf die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes nicht entspricht. Darüber hinaus ist eine Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) nur mit Zustimmung des Finanzamtes zulässig.
- (3) Steuerpflichtige, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, können als Gewinn den Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben (Absätze 4 bis 7) ansetzen. Hierbei scheiden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aus, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden (durchlaufende Posten). Die Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung (§ 7) sind zu befolgen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Die nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind unter Angabe des Tages der Anschaffung oder Herstellung und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des an deren Stelle getretenen Werts in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen.
- (4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind.

(5) Aufwendungen

1. für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind und nicht in ständiger Geschäftsbeziehung zu dem Steuerpflichtigen auf Grund eines Werkvertrags oder eines Handelsvertretervertrags stehen, mit Ausnahme von Geschenken, die bei einem Empfänger im Wirtschaftsjahr den Wert von insgesamt 100 Deutsche Mark nicht übersteigen,
2. für Einrichtungen des Steuerpflichtigen, soweit sie der Bewirtung oder der Beherbergung von Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, dienen (Gästehäuser) und sich außerhalb des Ortes eines Betriebs des Steuerpflichtigen befinden,
3. für die Pacht oder die Ausübung einer Jagd oder einer Fischerei, für die Haltung oder Benutzung von Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen

scheiden bei der Gewinnermittlung aus, soweit nicht die Unterhaltung der in Ziffer 2 bezeichneten Einrichtungen oder die in Ziffer 3 bezeichneten Tätigkeiten Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Steuerpflichtigen sind. Andere Aufwendungen als die in den Ziffern 1 bis 3 bezeichneten, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, scheiden bei der Gewinnermittlung insoweit aus, als sie nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. § 9 Abs. 1 Ziff. 4 und 5 und Abs. 2 gelten entsprechend. § 12 Ziff. 1 bleibt unberührt.

- (6) Aufwendungen im Sinne des Absatzes 5 Satz 1 und 2 sind einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen. Soweit diese Aufwendungen nicht bereits nach Absatz 5 vom Abzug ausgeschlossen sind, dürfen sie bei der Gewinnermittlung nur berücksichtigt werden, wenn sie nach Satz 1 besonders aufgezeichnet sind.
- (7) Ausgleichszahlungen, die in den Fällen des § 7 a des Körperschaftsteuergesetzes an außenstehende Anteilseigner geleistet werden, scheiden bei der Gewinnermittlung aus.

§ 5 EStG Gewinn bei Vollkaufleuten und bei bestimmten anderen
Gewerbetreibenden

- (1) Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und

regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluß des Wirtschaftsjahrs das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist.

- (2) Für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben wurden.
- (3) Als Rechnungsabgrenzungsposten sind nur anzusetzen
 1. auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlußstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen;
 2. auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlußstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.
- (4) Die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen (§ 4 Abs. 1), über die Zulässigkeit der Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2), über die Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 bis 7), über die Bewertung (§§ 6, 6a) und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung (§ 7) sind zu befolgen.

§ 6 EStG Bewertung

- (1) Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt das Folgende:
 1. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung nach § 7, anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, darf der Bilanzansatz nicht über den letzten Bilanzansatz hinausgehen.
 2. Andere als die in Ziffer 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter des Betriebs (Grund und Boden, Beteiligungen, Geschäfts- oder Firmenwert, Umlaufvermögen) sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Statt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann der niedrigere Teilwert (Ziffer 1 Satz 3)

angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ist auch der Ansatz des höheren Teilwerts zulässig, wenn das den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.

3. Verbindlichkeiten sind unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften der Ziffer 2 anzusetzen.
4. Entnahmen des Steuerpflichtigen für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke sind mit dem Teilwert anzusetzen. Wird ein Wirtschaftsgut im unmittelbaren Anschluß an seine Entnahme
 - a) einer nach § 4 Abs. 1 Ziff. 6 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die ausschließlich und unmittelbar der Förderung wissenschaftlicher Zwecke oder der Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsausbildung dient, oder
 - b) einer Körperschaft, Anstalt oder Stiftung des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar der Förderung wissenschaftlicher Zwecke oder der Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung dient,unentgeltlich überlassen, so kann die Entnahme mit dem Buchwert angesetzt werden. Satz 2 gilt nicht für die Entnahme von Nutzungen und Leistungen.
5. Einlagen sind mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; sie sind jedoch höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut
 - a) innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist oder
 - b) ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft ist und der Steuerpflichtige an der Gesellschaft im Sinne des § 17 Abs. 1 beteiligt ist; § 17 Abs. 2 Satz 2 gilt entsprechend.
6. Bei Eröffnung eines Betriebs ist Ziffer 5 entsprechend anzuwenden.
7. Bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs sind die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

- (2) Steuerpflichtige, die den Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln, können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen und die einer selbständigen Bewertung und Nutzung fähig sind, im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe als Betriebsausgaben absetzen, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9 b Abs. 1), für das einzelne Wirtschaftsgut 800 Deutsche Mark nicht übersteigen.

§ 7 Abs. 1 und 2 EStG Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung

- (1) Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, ist jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen). Die Absetzung bemißt sich hierbei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts. Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, bei denen es wirtschaftlich begründet ist, die Absetzung für Abnutzung nach Maßgabe der Leistung des Wirtschaftsguts vorzunehmen, kann der Steuerpflichtige dieses Verfahren statt der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen anwenden, wenn er den auf das einzelne Jahr entfallende Umfang der Leistung nachweist. Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind zulässig.
- (2) Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens kann der Steuerpflichtige statt der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen bemessen. Die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen kann nach einem unveränderlichen Hundertsatz vom jeweiligen Buchwert (Restwert) vorgenommen werden; der dabei anzuwendende Hundertsatz darf höchstens das Zweifache des bei der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen in Betracht kommenden Hundertsatzes betragen und 20 vom Hundert nicht übersteigen. Durch Rechtsverordnung kann die Anwendung anderer Verfahren der Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen zugelassen werden, wenn sich danach für das erste Jahr der Nutzung und für die ersten drei Jahre der Nutzung insgesamt nicht höhere Absetzungen für Abnutzung als bei dem in Satz 2 bezeichneten Verfahren ergeben. Bei Wirtschaftsgütern, bei denen die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahres-

beträgen bemessen wird, sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung nicht zulässig. Voraussetzung für die Anwendung der Sätze 1 bis 4 ist, daß über die Wirtschaftsgüter, bei denen die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen bemessen wird, durch Rechtsverordnung zu bestimmende Aufzeichnungen geführt werden.

- (6) Bei Bergbauunternehmen, Steinbrüchen und anderen Betrieben, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen, ist Absatz 1 entsprechend anzuwenden; dabei sind Absetzungen nach Maßgabe des Substanzverzehrs zulässig (Absetzung für Substanzverringerung).

§ 80 EStDV Bewertungsabschlag für bestimmte Wirtschaftsgüter des
Umlaufvermögens ausländischer Herkunft

- (1) Steuerpflichtige, die den Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung nach § 5 des Gesetzes ermitteln, können die in der Anlage 3 oder in der Anlage 4 zu dieser Verordnung bezeichneten Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens statt mit dem sich nach § 6 Abs. 1 Ziff. 2 des Gesetzes ergebenden Wert mit einem niedrigeren Wert ansetzen, und zwar
1. die in der Anlage 3 bezeichneten Wirtschaftsgüter mit einem Wert, der bis zu 20 vom Hundert,
 2. die in der Anlage 4 bezeichneten Wirtschaftsgüter in Wirtschaftsjahren, die
 - a) im Kalenderjahr 1971 enden, mit einem Wert, der bei dem Mehrbestand an diesen Wirtschaftsgütern bis zu 30 vom Hundert und bei dem übrigen Bestand bis zu 20 vom Hundert,
 - b) im Kalenderjahr 1972 enden, mit einem Wert, der bei dem Mehrbestand an diesen Wirtschaftsgütern bis zu 20 vom Hundert und bei dem übrigen Bestand bis zu 12 vom Hundert,
 - c) im Kalenderjahr 1973 enden, mit einem Wert, der bei dem Mehrbestand an diesen Wirtschaftsgütern bis zu 10 vom Hundert und bei dem übrigen Bestand bis zu 6 vom Hundert

unter den Anschaffungskosten oder dem niedrigeren Börsen- oder Marktpreis (Wiederbeschaffungspreis) des Bilanzstichtags liegt.

(2) Voraussetzung für die Anwendung des Absatzes 1 ist, daß

1. das Wirtschaftsgut im Ausland erzeugt oder hergestellt worden ist,
2. das Wirtschaftsgut nach der Anschaffung nicht bearbeitet oder verarbeitet worden ist,
3. das Land Berlin für das Wirtschaftsgut nicht vertraglich das mit der Einlagerung verbundene Preisrisiko übernommen hat und
4. das Wirtschaftsgut sich am Bilanzstichtag im Geltungsbereich des Gesetzes befunden hat; im Fall der Inanspruchnahme des Bewertungsabschlags nach Absatz 1 Ziff. 1 genügt es auch, wenn sich das Wirtschaftsgut zwar am Bilanzstichtag noch nicht in dem bezeichneten Gebiet befunden hat, jedoch nachweislich zur Einfuhr in dieses Gebiet bestimmt gewesen ist. Der Nachweis gilt als erbracht, wenn sich das Wirtschaftsgut spätestens neun Monate nach dem Bilanzstichtag im Geltungsbereich des Gesetzes befindet.

Ob eine Bearbeitung oder Verarbeitung im Sinne der Ziffer 2 vorliegt, bestimmt sich nach § 12 der Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1.9.1951 (Bundesgesetzblatt I S. 796), zuletzt geändert durch das Steueränderungsgesetz 1966 vom 23.12.1966 (Bundesgesetzblatt I S. 702). Die nach § 4 Ziff. 4 des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 1.9.1951 (Bundesgesetzblatt I S. 791), zuletzt geändert durch das Steueränderungsgesetz 1966 und das Siebzehnte Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes vom 23.12.1966 (Bundesgesetzblatt I S. 709), in Verbindung mit der Anlage 2 zu diesem Gesetz oder nach § 22 der bezeichneten Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz besonders zugelassenen Bearbeitungen und Verarbeitungen schließen die Anwendung des Absatzes 1 nicht aus, es sei denn, daß durch die Bearbeitung oder Verarbeitung ein Wirtschaftsgut entsteht, das nicht in der Anlage 3 oder in der Anlage 4 aufgeführt ist.

- (3) Mehrbestand im Sinne des Absatzes 1 Ziff. 2 ist die mengenmäßige Erhöhung der Bestände an den in der Anlage 4 bezeichneten Wirtschaftsgütern am Schluß des Wirtschaftsjahrs (Bilanzstichtag) gegenüber den Beständen an den in der Anlage 4 bezeichneten Wirtschaftsgütern am Schluß des ersten nach dem 30.9.1955 endenden Wirtschaftsjahrs (Vergleichsstichtag), die nach Abzug etwaiger bei diesen Wirtschaftsgütern eingetretener mengenmäßiger Bestandsminderungen verbleibt. Die mengenmäßige Bestandsänderungen am Bilanzstichtag gegenüber dem Vergleichsstichtag sind dabei für Wirtschaftsgüter nicht gleicher Art und Güte getrennt zu ermitteln. Der Abzug der Bestandsminderungen ist in der Weise durchzuführen, daß bei den Bestandserhöhungen die Mengen abzusetzen sind, die dem Wert der Bestandsminderungen entsprechen; dabei sind die Wirtschaftsgüter mit dem Börsen- oder Marktpreis (Wiederbeschaffungspreis) am Bilanzstichtag zu bewerten. Bei der Ermittlung des Mehrbestands im Sinne des Satzes 1 sind nur Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen, die sich im Geltungsbereich des Gesetzes befunden haben.

Abschnitt 33 EStR Herstellungskosten

- (1) Herstellungskosten im Sinne des § 6 EStG sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Erzeugnisses entstehen. Sie setzen sich zusammen aus den Materialkosten einschließlich den notwendigen Materialgemeinkosten und den Fertigungskosten (insbesondere den Fertigungslöhnen) einschließlich den notwendigen Fertigungsgemeinkosten.
- (2) Zu den Materialgemeinkosten und den Fertigungsgemeinkosten, die im Rahmen der Herstellungskosten zu erfassen sind, gehören u.a. auch die Aufwendungen für folgende Kostenstellen:

Lagerhaltung, Transport und Prüfung des Fertigungsmaterials,
Vorbereitung und Kontrolle der Fertigung,
Werkzeuglager,
Betriebsleitung, Raumkosten, Sachversicherungen,
Unfallstationen und Unfallverhütungseinrichtungen der Fertigungsstätten,
Lohnbüro, soweit in ihm die Löhne und Gehälter der in der Fertigung tätigen Arbeitnehmer abgerechnet werden.

Kosten für die allgemeine Verwaltung brauchen nicht in die Herstellungskosten einbezogen zu werden. Hierzu gehören u.a. auch die Aufwendungen für Geschäftsleitung, Einkauf und Wareneingang, Betriebsrat, Personalbüro, Nachrichtenwesen, Ausbildungswesen, Rechnungswesen (z.B. Buchführung, Betriebsabrechnung, Statistik und Kalkulation), Feuerwehr, Werkschutz sowie allgemeine Fürsorge einschließlich Betriebskrankenkasse. Die nicht volle Ausnutzung der Kapazität von Produktionsanlagen führt nicht zu einer Minderung der in die Herstellungskosten einzubeziehenden Fertigungsgemeinkosten, wenn sich die Schwankung in der Kapazitätsausnutzung aus der Art der Produktion, wie z.B. bei der Zuckerfabrik als Folge der Abhängigkeit von natürlichen Verhältnissen, ergibt (BFH-Urteil vom 15.2.1966 - BStBl. III S. 468). Vertriebskosten gehören nicht zu den Herstellungskosten.

- (?) Sonderkosten, z.B. Entwurfskosten, Lizenzgebühren usw., gehören zu den Herstellungskosten, soweit sie zur Fertigstellung der Erzeugnisse aufgewendet werden und nicht zu den allgemeinen Verwaltungskosten oder den Vertriebskosten zu rechnen sind.

- (4) Zu den Herstellungskosten gehört auch der Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit er der Fertigung der Erzeugnisse gedient hat. Dabei ist grundsätzlich der Betrag anzusetzen, der bei der Bilanzierung des Anlagevermögens als Absetzung für Abnutzung berücksichtigt ist. Es ist nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige, der bei der Bilanzierung des Anlagevermögens die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen (§ 7 Abs. 2 EStG) vorgenommen hat, bei der Berechnung der Herstellungskosten der Erzeugnisse die Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen (§ 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG) berücksichtigt. In diesem Fall muß der Steuerpflichtige jedoch dieses Absetzungsverfahren auch dann bei der Berechnung der Herstellungskosten beibehalten, wenn gegen Ende der Nutzungsdauer die Absetzungen in fallenden Jahresbeträgen niedriger sind als die Absetzungen in gleichen Jahresbeträgen. Der Wertverzehr des der Fertigung dienenden Anlagevermögens ist bei der Berechnung der Herstellungskosten der Erzeugnisse auch dann in Höhe der sich nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Anlagevermögens ergebenden Absetzungen für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Sonderabschreibungen, z.B. nach § 6 Abs. 2, §§ 7 a ff. EStG, § 36 IHG usw., vorgenommen und diese nicht in die Herstellungskosten der Erzeugnisse einbezogen hat. Teilwertabschreibungen auf das Anlagevermögen im Sinne des § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Satz 2 EStG sind bei der Berechnung der Herstellungskosten der Erzeugnisse nicht zu berücksichtigen.
- (5) Zu den Herstellungskosten der Erzeugnisse gehören grundsätzlich auch die Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung (Direktversicherungen, Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen, Pensionsrückstellungen). Der Anteil der Versorgungsaufwendungen, der auf die zu bilanzierenden Erzeugnisse entfällt, ist schwierig abzugrenzen und im Verhältnis zu den übrigen Herstellungskosten meist von geringer Bedeutung. In entsprechender Anwendung des BFH-Urteils vom 5.8.1958 (BStBl. III S. 392) ist es deshalb nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige die Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung bei der Ermittlung der Herstellungskosten nicht berücksichtigt. Das gleiche gilt für Jubiläumsgeschenke, Weihnachtsszuwendungen, Wohnungsbeihilfen und andere freiwillige Beihilfen, Aufwendungen für Kantine (einschließlich Essenzuschüsse) und Freizeitgestaltung (z.B. Betriebsausflüge) und ähnliche freiwillige soziale Aufwendungen sowie für die Beteiligung der Arbeitnehmer am Ergebnis des Unternehmens.
- (6) Die Steuern vom Einkommen und die Vermögensteuer gehören nicht zu den steuerlich abzugsfähigen Betriebsausgaben und damit auch nicht zu den Herstellungskosten. Hinsichtlich der Gewerbesteuer hat der Steuerpflichtige, soweit sie auf den Gewerbeertrag entfällt, nach dem BFH-Urteil vom 5.8.1958 (BStBl. III S. 392) ein Wahlrecht, ob er sie den Herstellungskosten zurechnen will oder nicht. Soweit die Gewerbesteuer auf das der Fertigung dienende Gewerbekapital

oder auf die für die Fertigung aufgewendete Lohnsumme entfällt, ist sie bei der Ermittlung der Herstellungskosten zu berücksichtigen. Die Umsatzsteuer gehört zu den Vertriebskosten, die die Herstellungskosten nicht berühren. Finanzierungs-(Geldbeschaffungs-)Kosten gehören nicht zu den Herstellungskosten (BFH-Urteil vom 24.5.1968 - BStBl. II S. 574). Dasselbe gilt für Zinsen für Fremdkapital sowie für kalkulatorische Zinsen für Eigenkapital.

- (7) Wird ein Betrieb infolge teilweiser Stilllegung oder mangels der Aufträge nicht voll ausgenutzt, so sind die dadurch verursachten Kosten bei der Berechnung der Herstellungskosten nicht zu berücksichtigen (RFH-Urteil vom 21.11.1939/5.3.1940 - RStBl. 1940 S. 683). Der niedrigere Teilwert kann statt der Herstellungskosten nur dann angesetzt werden, wenn glaubhaft gemacht wird, daß ein Käufer des Betriebs weniger als den üblichen Aufwand für die Herstellung der Erzeugnisse bezahlen würde (RFH-Gutachten vom 4.2.1939 - RStBl. S. 321 und RFH-Urteil vom 11.1.1939 - PStBl. S. 323).

Abschnitt 35 Abs. 2 und 3 EStB

- (2) Enthält das Vorratsvermögen am Bilanzstichtag Wirtschaftsgüter, die im Verkehr nach Maß, Zahl oder Gewicht bestimmt werden (vertretbare Wirtschaftsgüter) und bei denen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten wegen Schwankungen der Einstandspreise im Laufe des Wirtschaftsjahrs im einzelnen nicht mehr einwandfrei feststellbar sind, so ist der Wert dieser Wirtschaftsgüter im Schätzungswege zu ermitteln. Dabei gilt weder der Grundsatz, daß die zuletzt beschafften Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht bzw. veräußert worden sind ("last in - first out"), noch der Grundsatz, daß die zuerst beschafften Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht bzw. veräußert worden sind ("first in - first out"). In diesen Fällen stellt die Durchschnittsbewertung - Bewertung nach dem gewogenen Mittel der im Laufe des Wirtschaftsjahrs erworbenen und gegebenenfalls zu Beginn des Wirtschaftsjahrs vorhandenen Wirtschaftsgüter - ein zweckentsprechendes Schätzungsverfahren dar (OFH-Gutachten vom 3.6.1949 - in B1Fin. 1949/50 S. 333). Macht der Steuerpflichtige glaubhaft, daß in seinem Betrieb in der Regel die zuletzt beschafften Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert werden - das kann sich z.B. aus der Art der Lagerung ergeben -, so kann diese Tatsache bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten berücksichtigt werden.
- (3) Die Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens sind grundsätzlich einzeln zu bewerten. Zur Erleichterung der Inventur und der Bewertung können jedoch

1. annähernd gleichwertige Wirtschaftsgüter oder
2. gleichartige Wirtschaftsgüter, bei denen nach der Art des Bestands oder auf Grund sonstiger Umstände ein Durchschnittswert bekannt ist,

zu einer Gruppe zusammengefaßt und als solche bewertet werden (§ 40 Abs. 4 Nr. 1 HGB in der Fassung des HGB- und AO-Änderungsgesetzes vom 2.8.1965). Die Gruppenbildung und Gruppenbewertung darf im einzelnen Fall nicht gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoßen. Vermögensgegenstände sind annähernd gleichwertig, wenn ihre Preise (je nach Bewertungsverfahren Einkaufspreise oder Verkaufspreise) nur geringfügig voneinander abweichen. Die zu einer Gruppe zusammengefaßten annähernd gleichwertigen Wirtschaftsgüter brauchen zwar nicht gleichartig zu sein; sie dürfen aber auch nicht gänzlich verschiedenartig sein. Gleichartige Wirtschaftsgüter brauchen für die Zusammenfassung zu einer Gruppe nicht gleichwertig zu sein (z.B. Herrensocken verschiedener Preislagen in einem Kaufhaus).

Es muß jedoch für sie ein Durchschnittswert bekannt sein. Das ist der Fall, wenn bei der Bewertung der gleichartigen Wirtschaftsgüter ein ohne weiteres feststellbarer, nach den Erfahrungen der betreffenden Branche sachgemäßer Durchschnittswert verwendet wird. Besonders wertvolle Wirtschaftsgüter sind regelmäßig einzeln zu bewerten.

Beispiele: Auswirkung der Bestandsbewertung zu
Teilkosten auf das Ergebnis

- I. Das Betriebsergebnis errechnet sich bei der Aktivierung zu Vollkosten aus der Formel

$$(1) \quad E_V = (P-B) G$$

Für die Aktivierung zu Teilkosten ergibt sich die Formel

$$(2) \quad E_T = (P-B) G - B \times A$$

Der Ergebnisunterschied (e) beträgt, bezogen auf das Ergebnis bei Aktivierung zu Vollkosten

$$(3) \quad E_T = e \% E_V$$

oder unter Verwendung der Ansätze (1) und (2)

$$(P-B) G - B \times A = e \% (P-B) G$$

$$e \% = \frac{(P-B) G - B \times A}{(P-B) G} = \frac{(P-B) G}{(P-B) G} - \frac{B \times A}{(P-B) G}$$

$$(4) \quad e \% = 1 - \frac{B \times A}{(P-B) G}$$

Um die Bezugsgrößen zu vereinheitlichen wird

$$A = a \% K,$$

$$B = b \% P \text{ und}$$

$$G = g \% K$$

gesetzt. Die Formel (4) lautet dann

$$e \% = 1 - \frac{b \% P \times a \% K}{(P-b \% P) \times g \% K} = \frac{b \% P \times a \%}{P (1-b \%) g \%}$$

$$(5) \quad e \% = \frac{b \% \times a \%}{(1-b \%) g \%}$$

Die Ergebnisveränderung hängt von drei Variablen ab und läßt sich somit grafisch nicht darstellen.

Erläuterung der Symbole

A	nicht aktivierte Kosten
B	Bestandsveränderung (Leistungseinheiten)
E_T	Betriebsergebnis bei Aktivierung der Bestände zu Teilkosten
E_V	Betriebsergebnis bei Aktivierung der Bestände zu Vollkosten
G	Gewinn je Leistungseinheit
K	Vollkosten
P	insgesamt produzierte Leistungseinheiten
a	Anteil der nicht aktivierten Kosten an den Vollkosten
b	Anteil der Bestandsveränderung, bezogen auf die Produktion
e	Ergebnisveränderung, bezogen auf das Ergebnis bei Aktivierung der Bestände zu Vollkosten
g	Gewinn je Leistungseinheit, bezogen auf die Vollkosten

II. Um die Auswirkung der Aktivierung zu Teilkosten auf das Ergebnis zu zeigen, sollen verschiedene Varianten errechnet werden. Die Beispiele werden auf der Grundlage der Formel (5) für folgende nichtaktivierte Kostenanteile durchgeführt

Tabelle A : 10 % der Vollkosten

Tabelle B : 25 % der Vollkosten

Tabelle C : 50 % der Vollkosten

und zwar jeweils für eine Bestandsveränderung in Höhe
von 5 %, 10 %, 25 %, 40 % und 50 % der
Jahresproduktion.

Als Gewinne nach Abzug der Vertriebskosten werden angenommen:

5 %, 10 %, 15 %, 20 % und 25 %

der Vollkosten.

Die Tabellen sind auf Bestandszugänge ausgelegt; bei Bestandsabgängen gelten die Tabellen mit umgekehrten Vorzeichen.

III. In Extremfällen wird das Ergebnis bei einer Aktivierung zu Teilkosten negativ. In die Tabellen A, B und C wurde eingetragen, bei welchem Bestandszugang das Ergebnis + 0 wird, wenn die Produktion teilweise auf Lager genommen wird. Umgekehrt würde sich bei Bestandsabgängen das Ergebnis vermindern.

Diese Grenze wird aus der Formel (2) abgeleitet, wobei $E_T = 0$ gesetzt wird

$$E_T = (P-B) G - B \times A = 0$$

$$(P-B) G = B \times A$$

$$P \times G - B \times G = B \times A$$

$$P \times G = B \times A + B \times G$$

$$P \times G = B (A + G)$$

$$(6 a) \quad B = \frac{P \times G}{A + G}$$

$$\text{oder} \quad b \% P = \frac{P \times g \% K}{a \% K + g \% K} = P \frac{g \% K}{(a \% + g \%) K}$$

$$(6 b) \quad b \% = \frac{g \%}{a \% + g \%}$$

Tabelle A : Ermittlung der Ergebnisveränderung bei Aktivierung von
Teilkosten in % des Ergebnisses bei Aktivierung zu Voll-
kosten - nicht aktivierte Kosten: 10 % der Vollkosten -

Bestandsänderung in % der Produktion	Gewinn in % der Vollkosten				
	5	10	15	20	25
+ 5	- 10,5263	- 5,2631	- 3,5087	- 2,6316	- 2,1052
+ 10	- 22,2222	- 11,1111	- 7,4074	- 5,5556	- 4,4444
+ 25	- 66,6666	- 33,3333	- 22,2222	- 16,6667	- 13,3333
+ 33,3333 x)	- 100,0000				
+ 40	- 133,3333	- 66,6666	- 44,4444	- 33,3333	- 26,6666
+ 50	- 200,0000	- 100,0000	- 66,6666	- 50,0000	- 40,0000

x) Vgl. Formel (6 b): $b = \frac{0,05}{0,1 + 0,05} = \frac{0,05}{0,15} = 33,3333$

Tabelle B : Ermittlung der Ergebnisveränderung bei Aktivierung von
Teilkosten in % des Ergebnisses bei Aktivierung zu Voll-
kosten - nicht aktivierte Kosten: 25 % der Vollkosten -

Gewinn in % der Voll- kosten		5	10	15	20	25	
Bestandsände- rung in % der Produktion	+	5	- 26,3158	- 13,1579	- 8,7719	- 6,5789	- 5,2632
	+	10	- 55,5555	- 27,7778	- 18,5185	- 13,8889	- 11,1111
	+	16,6666 x)	- 100,0000				
	+	25	- 166,6666	- 83,3333	- 55,5555	- 41,6666	- 33,3333
	+	28,5714 xx)	- 100,0000				
	+	40	- 333,3333	- 166,6667	- 111,1111	- 83,3333	- 66,6666
	+	50	- 500,0000	- 250,0000	- 166,6666	- 125,0000	- 100,0000
x) vgl. Formel (6 b) : $b = \frac{0,05}{0,25 + 0,05} = \frac{0,05}{0,30} = 16,6666$							
xx) : $b = \frac{0,1}{0,25 + 0,1} = \frac{0,1}{0,35} = 28,5714$							

Tabelle C : Ermittlung der Ergebnisveränderung bei Aktivierung von
Teilkosten in % des Ergebnisses bei Aktivierung zu Voll-
kosten - nicht aktivierte Kosten: 50 % der Vollkosten -

Gewinn in % der Voll- kosten						
Bestandsände- rung in % der Produktion	5	10	15	20	25	
+ 5	- 52,6316	- 26,3158	- 17,5439	- 13,1579	- 10,5263	
+ 9,0909 x)	- 100,0000	- 50,0000	- 33,3333	- 25,0000	- 20,0000	
+ 10	- 111,1110	- 55,5555	- 37,0370	- 27,7778	- 22,2222	
+ 16,6666 xx)		- 100,0000				
+ 23,0769 xxx)			- 100,0000			
+ 25	- 333,3330	- 166,6665	- 111,1110	- 83,3333	- 66,6666	
+ 28,5714 §)				- 100,0000		
+ 33,3333 §§)					- 100,0000	
+ 40	- 666,6660	- 333,3330	- 222,2222	- 166,6665	- 133,3333	
+ 50	- 1000,0000	- 500,0000	- 333,3333	- 250,0000	- 200,0000	
	x) vgl. Formel (6 b) : $b = \frac{0,05}{0,5 + 0,05} = \frac{0,05}{0,55} = 9,0909$					
	xx) $b = \frac{0,1}{0,5 + 0,1} = \frac{0,1}{0,6} = 16,6666$					
	xxx) $b = \frac{0,15}{0,5 + 0,15} = \frac{0,15}{0,65} = 23,0769$					
	§) $b = \frac{0,2}{0,5 + 0,2} = \frac{0,2}{0,7} = 28,5714$					
	§§) $b = \frac{0,25}{0,5 + 0,25} = \frac{0,25}{0,75} = 33,3333$					

Aufgliederung der Lohnkosten zur Durchführung einer Lohnerhebung in der Industrie einschließlich der Energiewirtschaft und Wasserversorgung innerhalb der EWG - EWG-Verordnung Nr. 1899/68 -

I. Gratifikationen, Abschlußvergütungen, 13. Monatsgehalt, Gewinn- und Ertragsbeteiligungen sowie ähnliche Ausschüttungen, Auslösungen

Einmalige oder in größeren Zeitabständen innerhalb des Jahres erfolgende Zahlungen wie Ergebnisprämien, Gewinn- und Ertragsbeteiligungen, Weihnachts- und Neujahrswendungen, Abschlußvergütungen, 13. Monatsgehalt, Jubiläumsgelder, Treueprämien und sonstige Barzuwendungen aus verschiedenen ähnlichen Anlässen

Aufwendungen auf Grund des Zweiten Gesetzes zur Förderung der Vermögensbildung der Arbeitnehmer vom 1. Juli 1965

Auslösungen

II. Zahlungen für nicht geleistete Arbeitszeit

Bezahlter Urlaub (einschl. zusätzl. Urlaub, z.B. auf Grund des Schwerbeschädigtengesetzes) und Entschädigung für nicht genommenen Urlaub

Zusätzliches Urlaubsgeld

Gesetzlich zu bezahlende Feiertage

Weitere bezahlte Ausfallzeiten

Entlassungsentschädigungen auf Grund des Kündigungsschutzgesetzes, des Betriebsverfassungsgesetzes und freiwillige Zuwendungen aus Anlaß der Beendigung des Arbeitsverhältnisses

III. Leistungen der Arbeitgeber zur sozialen und wirtschaftlichen Sicherung der Arbeitnehmer sowie zur Familienhilfe

a) Gesetzliche Leistungen

Arbeitgeberanteil der Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung (ohne Arbeitslosenversicherung und Unfallversicherung)
(Nicht angeben Beitragsanteile zur Höher-, Zusatz- und freiw. Weitervers. sowie freiw. übernommene Arbeitnehmeranteile)

Aufwendungen und Zuschüsse zur Betriebskrankenkasse nach der RVO

Gehaltsfortzahlung im Krankheitsfall (nur Aufwendungen, die die ersten sechs Wochen betreffen)

Gesetzliche Zulagen zu den Leistungen der gesetzlichen Kranken- und Unfallversicherung (Unterschiedsbeträge zwischen Krankengeld und gekürzten bzw. vollem Nettoverdienst)

Arbeitgeberanteile der Beiträge zur Arbeitslosenversicherung

Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung (Berufsgenossenschaftsbeiträge)

Aufwendungen auf Grund des Mutterschutzgesetzes

Aufwendungen auf Grund des Schwerbeschädigtengesetzes (jedoch ohne die Aufwendungen für Urlaub)

b) Tarifliche und zusätzliche Leistungen

Pensionszahlungen auf Grund betrieblicher Ruhegeldverpflichtungen

am 1. Januar 1969

Bestand der steuerlich an-
erkannten Rückstellungen für
Pensionsverpflichtungen nach
§ 6 a EStG

am 31. Dezember 1969

(= Zuführungen zur
Pensionsrückstellung)

Zuwendungen an Pensionskassen (Versicherungs-
aufsicht!)

Zuwendungen an Unterstützungskassen (keine Ver-
sicherungsaufsicht!)

Weitere Aufwendungen für die Alterssicherung der
Arbeitnehmer

Einkauf in Unfall- und Lebensversicherungen, frei-
willige Zahlung von Arbeitnehmeranteilen der Bei-
träge zur gesetzlichen Kranken- und Arbeitslosenver-
sicherung, vom Arbeitgeber übernommene Beiträge oder
Beitragsteile zur Weiter-, Über- bzw. Zusatzversiche-
rungen, Beitragszahlungen an private Krankenkassen usw.

Tarifliche Leistungen im Zusammenhang mit dem Familien-
stand (z.B. Hausstandsgeld, Kindergeld usw.)

Zusätzliche Familienunterstützung (auf freiwilliger
Basis)

Tarifliche und freiwillige Aufwendungen im Zusammen-
hang mit der Lohn- und Gehaltsfortzahlung im Krank-
heitsfall (Aufwendungen, die über die gesetzlichen
Leistungen hinausgehen)

Sonstige Leistungen (z.B. Beihilfen und Zuschüsse zu
Erholungs- und Kuraufenthalten, Unterstützungen in
Notfällen)

IV. Naturalleistungen und Aufwendungen für die Wohnstätten der Arbeitnehmer sowie entsprechende Ausgleichsschädigungen

Kohle, Koks, Gas, Strom, Heizöl

Sonstige Naturalleistungen, soweit nicht Verdienst (Getränke, Verpflegung, Schuhwerk, Bekleidung, soweit nicht Arbeitskleidung, usw.)

Aufwendungen für Mietzuschüsse (wenn Arbeitnehmer in werksfremden Wohnungen wohnen)

Sonstige Aufwendungen für die Wohnstätten der Arbeitnehmer

V. Sonstige Sozialleistungen

1. Direkte Zahlungen

Verpflegungszuschüsse

Sonstige Zuwendungen in bar (Familienheimfahrten, Zuwendungen zur Berufsausbildung von Kindern der Arbeitnehmer u.ä.)

2. Indirekte Zahlungen

(Kantinenzuschüsse, Aufwendungen zur Werksverpflegung und Betriebsratskosten - die Lohn- bzw. Gehaltskosten für Betriebsrat, nur wenn in dieser Funktion ganztätig tätig - Arbeitskleidung, Löhne und Gehälter sowie die übrigen Arbeitskosten für die Beschäftigten im "Sozialen Dienst" - mit Ausnahme des Ausbildungspersonals - Kosten des Sozialbüros - Kosten der Personalbeförderung usw.)

VI. Aufwendungen für die Berufsausbildung u.ä.

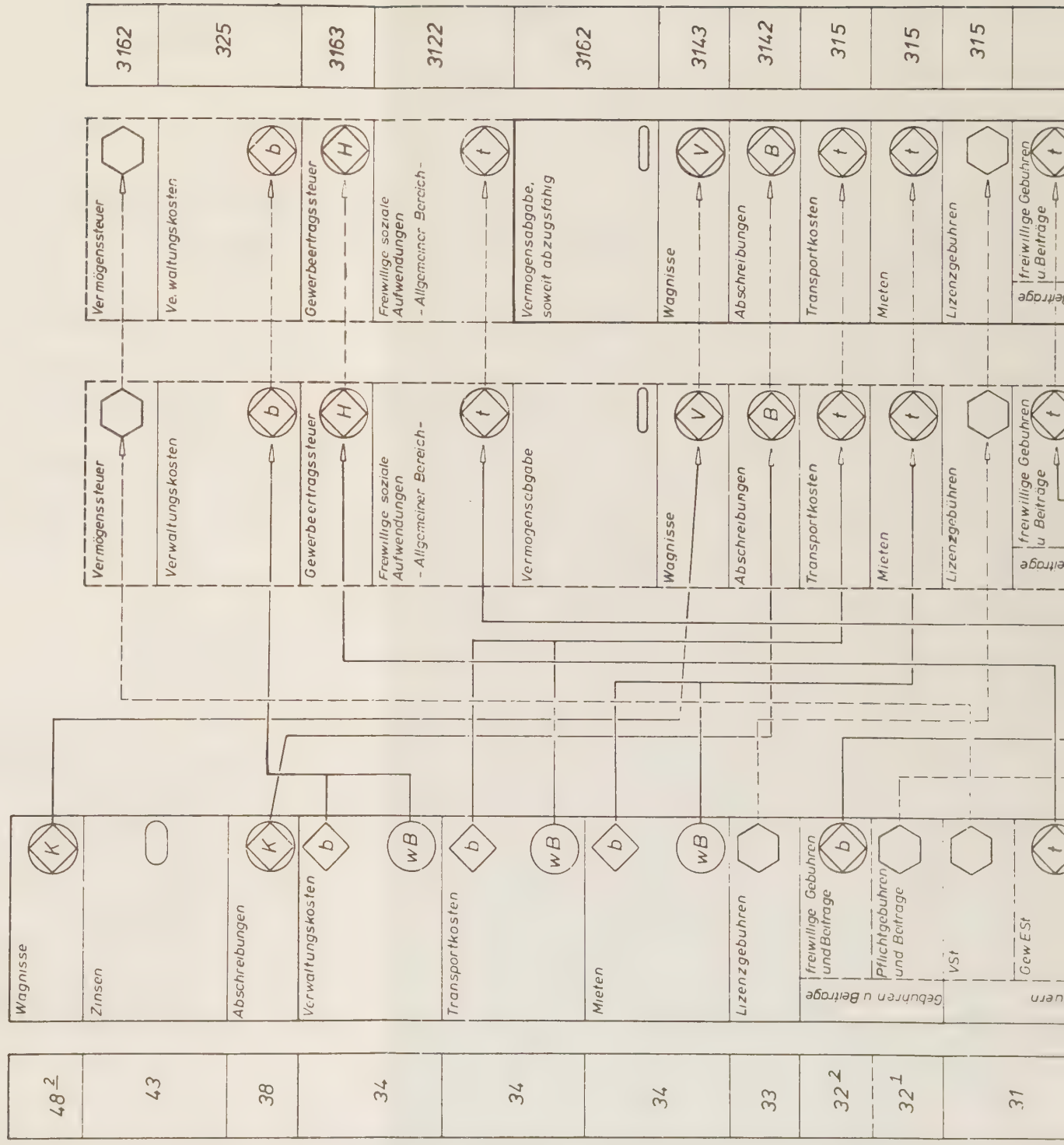
Aufwendungen für die Berufsausbildung ohne die Erziehungsbeihilfen für Lehrlinge und ohne die Löhne und Gehälter für die in Ausbildung stehenden Personen

Erziehungsbeihilfen für Lehrlinge sowie Löhne und Gehälter der in Ausbildung stehenden Personen

Aufwendungen für Lehrlinge und die in Ausbildung stehenden Personen analog

Sonstige Aufwendungen

LSP Abschn.	Herstellungskosten gemäß LSP	Herstellungskosten gemäß AktG	Herstellungskosten gemäß EStG	Hinweis auf Kapitel
----------------	---------------------------------	----------------------------------	----------------------------------	---------------------------



E r l ä u t e r u n g e n

Abweichungen:



Mengenansatz



Bewertung



Mengenansatz u. Bewertung



kein Ansatz bei den bilanziellen Herstellungskosten



Ansatz nur bei den bilanziellen Herstellungskosten

Keine Abweichung:



- a tariflich vereinbarte oder angemessene Löhne und Gehälter (LSP Nr. 24)
- AK Anschaffungskosten
- b Ansatz in angemessener Höhe
- B Bilanzielle Abschreibungen (ohne Sonderabschreibungen)
- bb Aufwendungen, die der Art und Höhe nach betriebs- und branchenüblich sind
- b K betriebsnotwendiges Kapital
- FK Fremdkapital
- h vom Bundesminister für Wirtschaft festgelegter Zinshöchstsatz (LStP Nr. 43 Abs. 2)

H	Gewerbeertragsteuer auf Hinzurechnungen
HK	Herstellungskosten
k	kalkulatorischer Ansatz
M	Marktpreis nach Abzug ersparter Vertriebskosten
P	freiwillige soziale Aufwendungen aus persönlichen Anlässen
R	Ratenverrechnung
t	Ansatz der tatsächlich verbrauchten Menge oder tatsächlich angefallenen Aufwendungen
V	Versicherungsprämien
W	Tagespreis im Zeitpunkt der Angebotsabgabe oder Lagerentnahme
w B	Mengenansatz unter Berücksichtigung des Grundsatzes wirtschaftlicher Betriebsführung (LSP Nr. 7)
Z	tatsächlicher Zinssatz

Zu Materialkosten:

- 1) Abweichung gegenüber dem Hb-Ansatz, wenn bei Ermittlung der handelsrechtlichen Herstellungskosten eine steuerlich nicht zugelassene Verbrauchsfolge unterstellt wurde

Eidesstattliche Erklärung

=====

Ich erkläre an Eides Statt:

Ich habe die vorgelegte Dissertation selbständig und ohne unerlaubte fremde Hilfe angefertigt. Alle Textstellen, die wörtlich oder sinngemäß aus veröffentlichten und nicht veröffentlichten Schriften entnommen sind, und alle für das Ergebnis der Arbeit wesentlichen mündlichen Beiträge anderer sind als solche kenntlich gemacht.

Richard Kollmann.
/

Lebenslauf

Am 30. Dezember 1929 wurde ich als Sohn des selbständigen Kaufmanns Leopold Disselkamp und seiner Ehefrau Elisabeth, geb. Esser, in Düsseldorf geboren.

Von 1936 bis 1940 besuchte ich die Volksschule an der Helmholtzstraße und wurde 1940 Schüler der Städtischen Oberschule für Jungen am Fürstenwall in Düsseldorf. Bedingt durch die Kriegsverhältnisse mußten wir 1942 Düsseldorf verlassen. Deshalb wechselte ich zur Emil Fischer-Oberschule in Euskirchen. Von Herbst 1944 bis Herbst 1945 ruhte der Schulbetrieb. In dieser Zeit war ich als landwirtschaftlicher Gehilfe tätig. Nach der Wiedereröffnung der Schulen ging ich zurück zur Städtischen Oberschule für Jungen am Fürstenwall in Düsseldorf, die in Geschwister Scholl-Gymnasium umbenannt wurde. An dieser Schule legte ich Ostern 1950 die Reifeprüfung ab.

Nach dem Abitur habe ich zunächst in an den Universitäten Erlangen und Köln Rechtswissenschaften studiert. Während der Semesterferien war ich als Volontär bei einer Großbank, einem Handelsunternehmen und bei einem Steuerberater tätig. Seit 1952 studierte ich Betriebswirtschaft an der Universität Köln und legte an dieser Hochschule im Sommersemester 1954 die kaufmännische Diplomprüfung ab.

In meiner beruflichen Tätigkeit spezialisierte ich mich auf das Steuerrecht. Auf diesem Gebiet war ich bis 1969 in einem Konzern der Eisen- und Stahlindustrie tätig. Seit 1969 bin ich bei einem Unternehmen der Automobilbranche beschäftigt.

